



# Hodnocení nákladovosti a ziskovosti produktů vybraného podniku

## Diplomová práce

*Studijní program:*

N6208 Ekonomika a management

*Studijní obor:*

Podniková ekonomika

*Autor práce:*

**Bc. Tereza Venců**

*Vedoucí práce:*

PhDr. Ing. Helena Jáčová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví







## Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

*Jméno a příjmení:* **Bc. Tereza Venců**  
*Osobní číslo:* E17000314  
*Studijní program:* N6208 Ekonomika a management  
*Studijní obor:* N6208T085 – Podniková ekonomika  
*Zadávající katedra:* katedra financí a účetnictví  
*Vedoucí práce:* PhDr. Ing. Helena Jáčová, Ph.D.  
*Konzultant práce:* Ing. Milan Šulc  
OEZ s.r.o., vedoucí centrálního controllingu

*Název práce:* **Hodnocení nákladovosti a ziskovosti produktů vybraného podniku**

### Zásady pro vypracování:

1. Produkt a jeho charakteristika.
2. Teoretické pojetí nákladů a tvorba ceny produktu.
3. Charakteristika vybraného podniku.
4. Ekonomické vyhodnocení nákladovosti a ziskovosti produktů ve vybraném podniku.
5. Závěrečné zhodnocení, návrhy a doporučení.

Seznam odborné literatury:

- BRAGG, Steven M. 2016. *Cost Accounting Fundamentals: Essential Concepts and Examples*. 5<sup>th</sup> ed. Centennial: AccountingTools. ISBN 978-1-938910-69-2.
- KARLÍČEK, Miroslav. 2018. *Základy marketingu*. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5869-5.
- KOVANICOVÁ, Dana. 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktual. vyd. Praha: Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.
- LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktual. a rozš. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.
- PROQUEST. 2018. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2018-09-21]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce:	65 normostran
Forma zpracování:	tištěná / elektronická
Datum zadání práce:	31. října 2018
Datum odevzdání práce:	31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.  
děkan Ekonomické fakulty



Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2018

## Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS/STAG se shodují.

17. prosince 2019

Bc. Tereza Venclová



## **Anotace**

Tato diplomová práce s názvem „Hodnocení nákladovosti a ziskovosti produktů vybraného podniku“ pojednává o zhodnocení skutečné nákladovosti a ziskovosti produktů ve výrobní společnosti OEZ s.r.o. Cílem této práce je vyhodnocení skutečné nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin tohoto podniku za daný fiskální rok a navrhnout opatření vedoucí ke zlepšení stávající situace firmy. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. Teoretická část práce obsahuje řešerši literatury, která se zabývá charakteristikou produktu a ceny, dále je zaměřena na vymezení nákladů a kalkulací. V praktické části práce je nejprve představena společnost OEZ. Poté je provedena analýza kalkulačního schématu a analýza nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin pomocí absorpční kalkulace. V závěru práce je zhodnocen současný stav podniku a jsou navržena doporučení ke zlepšení.

## **Klíčová slova**

produkt, cena, tvorba ceny, náklady, kalkulace, metody kalkulace

## **Annotation**

This Diploma thesis named “Total Cost Ratio and Profitability Evaluation of Products of the Selected Enterprise“ deals with the evaluation of the real cost ratio and profitability of products in the production company OEZ Ltd. The aim of this thesis is the real cost ratio and profitability evaluation of the selected product groups of this enterprise for the fiscal year and to make suggestions for improving the current situation of the company. The thesis is divided into two parts, theoretical and practical. The theoretical part of the thesis contains research into literature, which deals with the characteristics of a product and a price. It is also focused on the definition of costs and costing. There is an introduction of the OEZ company in the practical part. Subsequently, besides the costing scheme analysis, the total cost ratio and profitability analyses of the selected product groups are conducted by using the absorption costing method. The thesis concludes with the evaluation of the present state of the company and some improvements are suggested.

## **Keywords**

product, price, pricing, costs, costing, costing methods



## **Poděkování**

Na tomto místě bych velice ráda poděkovala PhDr. Ing. Heleně Jáčové, PhD. za odborné vedení, cenné rady, ochotu a čas, který mi věnovala při zpracování této diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat oddělení controllingu společnosti OEZ s.r.o., zejména Ing. Milanu Šulcovi a Ing. Ludmile Faltusové, za poskytnutí veškerých potřebných informací, věnovaný čas a spolupráci.



# Obsah

Seznam obrázků .....	13
Seznam tabulek .....	14
Seznam použitých zkratk .....	15
Úvod .....	17
1 Produkt a jeho charakteristika .....	19
1.1 Životní cyklus produktu .....	21
1.2 Produktový mix .....	23
1.3 Vlastnosti produktu .....	24
2 Cena a její tvorba .....	27
2.1 Faktory, které ovlivňují výši ceny .....	28
2.1.1 Vnitřní faktory ovlivňující výši ceny .....	28
2.1.2 Vnější faktory ovlivňující výši ceny .....	29
2.2 Stanovení ceny produktu .....	30
2.3 Cenové strategie .....	32
2.4 Úpravy cen .....	35
2.4.1 Strategie úpravy cen .....	35
2.4.2 Změny cen .....	37
3 Náklady .....	39
3.1 Členění nákladů .....	41
3.1.1 Druhové členění nákladů .....	41
3.1.2 Účelové členění nákladů .....	42
3.1.3 Kalkulační členění nákladů .....	43
3.1.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů .....	44
4 Kalkulace .....	46
4.1 Kalkulační systém .....	49
4.2 Kalkulační vzorce .....	51
4.2.1 Typový kalkulační vzorec .....	52
4.2.2 Retrogradní kalkulační vzorec .....	53
4.2.3 Dynamická kalkulace .....	54
4.2.4 Kalkulace variabilních nákladů .....	55
4.3 Kalkulační techniky .....	56
4.3.1 Kalkulace dělením .....	56

4.3.2	Kalkulace dělením s poměrovými čísly .....	57
4.3.3	Kalkulace přírážková.....	58
4.4	Metody kalkulace .....	61
4.4.1	Kalkulace ve sdružených výroбах.....	61
4.4.2	Kalkulace v nesdružených výroбах.....	62
4.4.3	Kalkulace podle aktivit (ABC) .....	64
5	Charakteristika společnosti OEZ s.r.o. ....	67
5.1	Uspořádání společnosti.....	68
5.2	Historický vývoj společnosti.....	69
5.3	SWOT analýza společnosti.....	70
5.4	Produktové portfolio.....	72
5.5	Spolupráce se školami .....	73
6	Standardní kalkulační schéma společnosti OEZ .....	75
7	Analýza nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin .....	81
7.1	Přehled před normalizací .....	84
7.2	Normalizace .....	87
7.2.1	Vliv měnového kurzu na propočet skutečnosti.....	88
7.2.2	Vliv ceny mědi a stříbra na propočet skutečnosti .....	89
7.2.3	Vliv změny stavu zásob.....	90
7.2.4	Vliv změn úspor materiálu a mzdového nárůstu.....	91
7.2.5	Výsledky po normalizaci pro produktovou skupinu A .....	91
7.2.6	Výsledky po normalizaci pro produktovou skupinu B.....	95
7.3	Výpočet standardní roční kalkulace a skutečné kalkulace .....	99
8	Zhodnocení výsledků, návrhy a doporučení .....	103
	Závěr.....	107
	Seznam použité literatury .....	109

## Seznam obrázků

Obr. 1.1: Pět úrovní produktu.....	20
Obr. 1.2: Životní cyklus produktu .....	21
Obr. 3.1: Rozdělení jednotlivých pojetí nákladů .....	39
Obr. 3.2: Průběh jednotlivých typů variabilních nákladů .....	45
Obr. 3.4: Průběh jednotlivých typů variabilních nákladů .....	46
Obr. 4.1: Schéma kalkulačního systému .....	49
Obr. 4.2: Typový kalkulační vzorec .....	52
Obr. 4.3: Retrogradní kalkulační vzorec .....	53
Obr. 4.4: Vzorec dynamické kalkulace .....	54
Obr. 4.5: Vzorec kalkulace variabilních nákladů .....	55
Obr. 4.6: Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody kalkulace ABC.....	66
Obr. 5.1: Organizační schéma společnosti O EZ s. r. o. ....	68
Obr. 6.1: Kalkulační schéma společnosti O EZ.....	75
Obr. 6.2: Výpočet čistého časového fondu .....	77
Obr. 6.3: Výpočet minutové sazby .....	77
Obr. 7.1: Porovnání výsledků produktové skupiny A před a po normalizaci .....	94
Obr. 7.2: Porovnání výsledků produktové skupiny B před a po normalizaci .....	98
Obr. 8.1: Kalkulační schéma po úpravě .....	105

# Seznam tabulek

Tab. 1.1: Souhrn charakteristik, cílů a strategií životního cyklu produktu.....	22
Tab. 2.1: Základní cenové strategie.....	33
Tab. 5.1: SWOT analýza.....	70
Tab. 7.1: Regulativ pro dvě vybrané produktové skupiny společnosti OEZ .....	81
Tab. 7.2: Režijní přírážky pro dvě vybrané produktové skupiny.....	82
Tab. 7.3: Podklad pro výpočty .....	83
Tab. 7.4: Výsledky produktové skupiny A před normalizací .....	85
Tab. 7.5: Výsledky produktové skupiny B před normalizací .....	85
Tab. 7.6: Ziskovost produktové skupiny A před normalizací.....	86
Tab. 7.7: Ziskovost produktové skupiny B před normalizací .....	87
Tab. 7.8: Jednotlivé položky normalizace produktové skupiny A .....	91
Tab. 7.9: Výsledky produktové skupiny A po normalizaci .....	93
Tab. 7.10: Ziskovost produktové skupiny A po normalizaci.....	94
Tab. 7.11: Jednotlivé položky normalizace produktové skupiny B .....	95
Tab. 7.12: Výsledky produktové skupiny B po normalizaci .....	97
Tab. 7.13: Ziskovost produktové skupiny B po normalizaci .....	98
Tab. 7.14: Výpočet STKJ a skutečné kalkulace produktu 1 z produktové skupiny A.....	99
Tab. 7.15: Výpočet STKJ a skutečné kalkulace produktu 2 z produktové skupiny B .....	100

## Seznam použitých zkratek

ABC	Activity-Based Costing
ACB	vzduchové jističe
ALLGK	správní režie
D	odpisy
EBIT	zisk před úroky a zdaněním
EXT	externí
FGK	nepřímé výrobní náklady (výrobní režie)
FNGK	výrobně-blízká režie
FY	fiskální (hospodářský) rok
HK	výrobní náklady
HR	Human Resources (lidské zdroje)
IT	informační technologie
KapKP	kapitálová režie
L	přímé mzdy
LME	London Metal Exchange
LOGGK	logistická režie
M	přímý materiál
MCCB	kompaktní jističe
MD	modulární přístroje
MGK	materiálová režie
PK	produkční náklady
SK	úplné vlastní náklady
STKJ	standardní roční kalkulace
STKM	standardní měsíční kalkulace
SQA	Supplier Quality Assurance (vstupní kontrola)

TAGK	denní kalkulace
THP	technicko-hospodářský pracovník
VGK	odbytová režie
WZGK	nástrojová režie



# Úvod

Tématem diplomové práce je hodnocení skutečné nákladovosti a ziskovosti produktů ve výrobní společnosti. V dnešní době se silnou konkurencí je cílem každého podniku dosahovat nejvyšší možné výkonnosti. O to se podnik snaží prováděním činností co nejefektivnějším způsobem. Úspěch v současném podnikatelském prostředí je dán nejen kvalitou nabízených produktů, ale i dosažení výnosů a zisku, což je podmíněno zvýšením objemu prodeje těchto produktů. Je nutné věnovat pozornost také nákladům proto, aby se podnik udržel na trhu co možná nejdéle. Právě rozdíl výnosů a nákladů představuje výsledek hospodaření daného podniku.

Z toho důvodu je kladen velký důraz na využití kalkulací, které tvoří základ pro tvorbu ceny. Pro tvorbu kalkulací je podstatná zejména znalost nákladů a jejich struktury. Je nezbytné, aby firmy měly k dispozici velmi podrobné a přesné informace o nákladové struktuře všech nabízených produktů. Prodávající musí vědět, v jakém intervalu se může pohybovat cena jednotlivých produktů, aby mu jejich prodej přinesl žádoucí finanční výsledek. Klíčovým aspektem pro společnost jsou tedy správně sestavené kalkulace nákladů. V takovém případě jí to umožňuje sledovat nákladovou náročnost každého podnikového výkonu. Na základě těchto kalkulací je také stanovována prodejní cena těchto výkonů. Společnosti sledují nákladovost a ziskovost svých produktů proto, aby byly efektivní a konkurenceschopné. Jedná se o aktuální téma, protože problematika sledování nákladů a výnosů napomáhá společnosti se prosadit v nynějších konkurenčních podmínkách.

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnotit skutečnou nákladovost a ziskovost vybraných produktů společnosti OEZ s.r.o. za fiskální rok 2019 na základě obdržených materiálů, které nejsou veřejně dostupné, a v případě nalezení nedostatků navrhnout vhodná opatření, která by mohla přispět ke zlepšení stávající situace podniku. Dílčím cílem práce je zpracování a vyhodnocení SWOT analýzy, která poskytuje přehled o vnitřních a vnějších faktorech ovlivňující úspěšnost společnosti. Dalším dílčím cílem je analyzovat kalkulační proces této firmy.

Diplomová práce je tvořena dvěma částmi, a to teoretickou a praktickou. Teoretická část práce je zaměřena na teoretická východiska, která jsou spojena s daným tématem, a je

rozdělena na čtyři kapitoly. V úvodu teoretické části je uvedena definice a charakteristika produktu a jeho životního cyklu. Další část se zabývá cenou a její tvorbou. Ve třetí kapitole je vymezena problematika nákladů a jejich klasifikace. Poslední kapitola teoretické části se věnuje kalkulacím a jejich výpočtu. Dále je zde uveden rozbor kalkulačního systému a popsány různé kalkulační techniky a metody kalkulace.

V rámci praktické části diplomové práce jsou využity získané teoretické poznatky ke zhodnocení současného stavu skutečné nákladovosti vybraných produktů dané společnosti. Nejdříve je v této části představen a charakterizován vybraný podnik OEZ s.r.o. Následně je vypracována analýza kalkulačního schématu této firmy. Dále se tato část práce zabývá analýzou nákladovosti a ziskovosti vybraných produktů s použitím absorpční kalkulace neboli kalkulace úplných nákladů. Na závěr této práce je provedeno zhodnocení stávající situace společnosti s ohledem na dosažené výsledky a navržena možná opatření vedoucí k jejímu zlepšení.

# 1 Produkt a jeho charakteristika

Produkt je jednou ze čtyř základních složek marketingového mixu a zároveň jeho nejdůležitějším nástrojem. Produktové strategie jsou zásadní pro vytváření hodnoty pro spotřebitele. V marketingu se za produkt pokládá cokoli, co má hodnotu pro spotřebitele a lze na trhu koupit nebo prodat.

Miroslav Foret (2012, s. 101) ve své knize uvádí definici dle Americké marketingové asociace, která považuje za produkt *„to, co lze na trhu nabídnout k upoutání pozornosti, k získání, užívání anebo ke spotřebě, tj. vše, co se vyznačuje schopností uspokojit přání nebo potřeby zákazníků.“*

Obdobně vymezuje produkt Hálek (2017, s. 249): *„výrobkem je cokoliv, co lze na trhu nabídnout, co upoutá pozornost, co může sloužit ke spotřebě, co může uspokojit nějaké lidské přání anebo potřebu.“* Z této definice je zřejmé, že produkt se používá k označení jak hmotných tak i nehmotných statků.

Produkt je výsledkem lidské činnosti, a z toho důvodu za produkt může být považováno nejen fyzické zboží, ale dokonce i služby, myšlenky, zážitky, místa, osoby, organizace, umělecká a kulturní díla a další hmatatelné a nehmotné předměty (Hálek, 2017).

Produkty lze členit podle podoby produktu, a to:

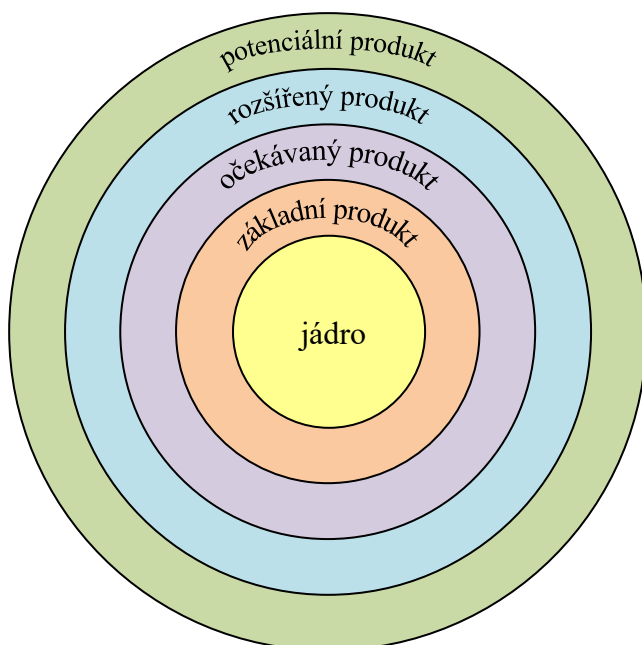
- na hmotné (hmatatelné) produkty, zpravidla se jedná o samotné výrobky;
- na nehmotné (nehmatatelné) produkty, sem patří hlavně služby, ale třeba také myšlenky, nápady, vynález apod.

Dle způsobu užívání se produkty dělí:

- na spotřební zboží, které je charakterizováno tím, že se opakovaně používá (např. televize, postel, atd.) anebo, že se spotřebovává jednorázově (např. potraviny, hygienické potřeby atd.). Spotřební zboží lze dále rozdělit na:
  - zboží běžné denní potřeby,
  - zboží naléhavé potřeby,
  - zboží impulzivní koupě.

- Na kapitálové statky, které slouží k zajištění výrobního procesu (např. pozemky, pole, atd.) a ke zpracování na spotřební zboží (např. budovy, stroje, atd.). Kapitálové statky je dále možné členit na:
  - vstupy,
  - podpůrné výrobky,
  - obchodní a průmyslové služby (Urbánek, 2010).

Podle Kotlera (2013) má produkt celkem pět úrovní, kterými se marketingoví manažeři musí zabývat při plánování nabídky produktů své firmy. Tyto úrovně zobrazuje níže uvedený obrázek 1.1. První úroveň, jádro neboli základní užitek, představuje obecnou prospěšnost či užitečnost a zdůvodňuje, proč si zákazník produkt kupuje. Ve druhé úrovni se nachází základní produkt a základní užitek je transformován na konkrétně použitelný výrobek nebo službu. Třetí úroveň, očekávaný produkt, zahrnuje to, co zákazník většinou očekává od produktu. Čtvrtá úroveň produktu, rozšířený produkt, představuje výrobek, který má něco navíc, co by překonalo očekávání zákazníka. Poslední pátá úroveň se nazývá potenciální produkt a zahrnuje veškerá možná rozšíření a vylepšení produktu, ke kterým by mohlo dojít v budoucnosti (Urbánek, 2010).

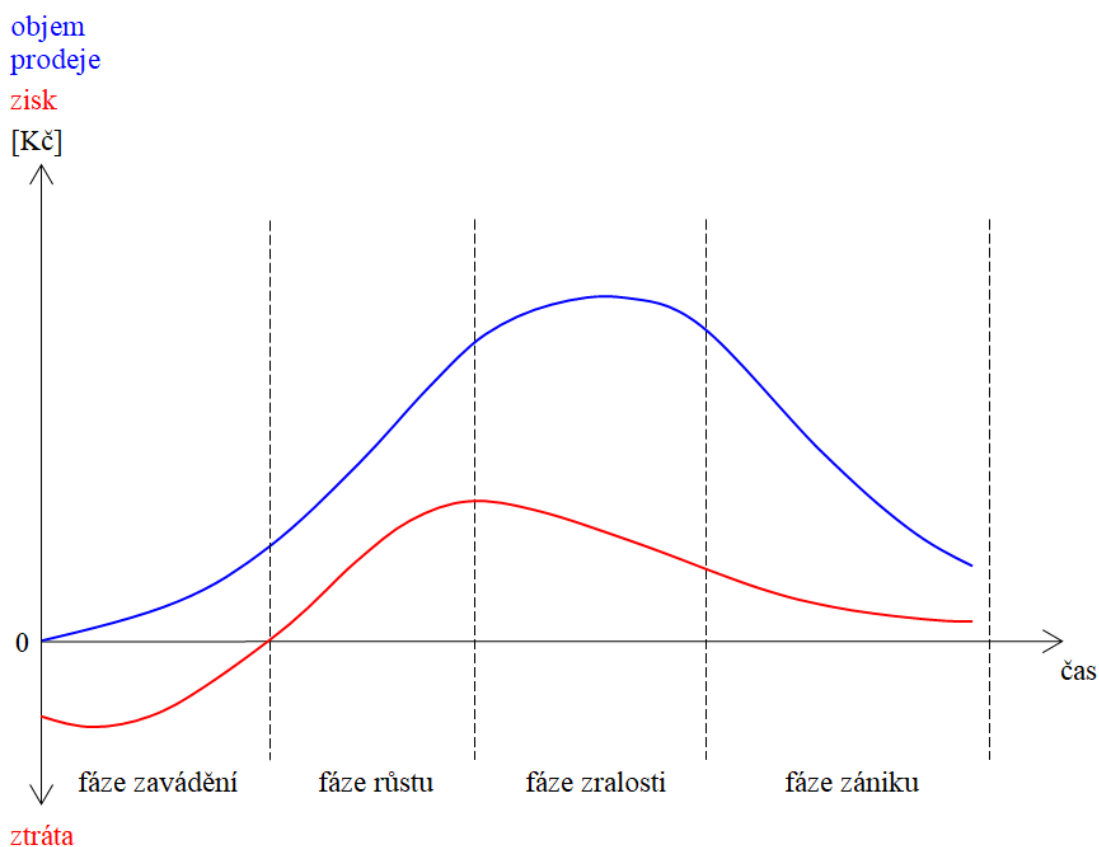


*Obr. 1.1: Pět úrovní produktu*

Zdroj: vlastní zpracování dle Kotlera (2013, s. 364)

## 1.1 Životní cyklus produktu

Každý produkt má nějaký životní cyklus, který slouží jako podklad pro zpracování strategií podniku a jednotlivých částí plánu. Životnost produktu je možné vymezit jako dobu, po kterou je produkt schopen setrvat na trhu a být prodáván za vyhovujících marketingových podmínek. Životní cyklus produktu se obvykle dělí na čtyři fáze: fáze zavádění, fáze růstu, fáze zralosti a fáze zániku. V průběhu všech výše zmíněných fází musí výrobce věnovat pozornost vývoji životního cyklu a vhodně reagovat na změny, ke kterým dochází. Typický průběh životnosti produktu je znázorněn na následujícím obrázku 1.2. Poté pro lepší orientaci je v tabulce 1.1 uveden přehledný souhrn charakteristik, cílů a strategií v jednotlivých fázích životního cyklu produktu.



Obr. 1.2: Životní cyklus produktu

Zdroj: vlastní zpracování

**Fáze zavádění na trh** začíná v okamžiku uvedení nového produktu na trh a představuje vysokou míru podnikatelského rizika. Růst objemu prodeje je relativně pomalý a dosažený

výsledek hospodaření je většinou ztráta. Důvodem je vynaložení vysokých nákladů spojených s uváděním produktu na trh, jako jsou například náklady na propagaci a vývoj produktu. V této fázi se vyskytuje poměrně nízká míra konkurence, jelikož je na trh uveden nový produkt.

Ve **fázi růstu objemu prodeje** dochází k rychlému zvyšování objemu prodeje, tržeb i zisku a to díky velmi rychle rostoucí poptávce. Začíná se projevovat účinnost propagace. Na trh začínají vstupovat konkurenční firmy, které nabízejí podobné produkty. Firmy se snaží zdokonalovat své produkty a vyvíjet nové.

Ve **fázi zralosti** objem prodeje a zisk dosáhl vrcholu. Vyznačuje se stagnací tempa růstu objemu prodeje i zisku. Na trhu se vyskytuje silná konkurence. Firmy začínají snižovat ceny, aby přilákaly nové zákazníky i zákazníky konkurence. Dochází k inovacím a zlepšování stávajících produktů.

Poslední fáze životního cyklu představuje **zánik** produktu a je charakteristická především značným poklesem objemu prodeje a tržeb. Produkt přestává být ziskový. Dochází ke ztrátě v důsledku výrazného snižování cen. Firma se musí rozhodnout, zda bude nadále investovat čas a finanční prostředky na udržení prodeje stávajícího výrobku, či výrobu tohoto produktu ukončí (Hálek, 2017), (Karlíček, 2018).

Tab. 1.1: Souhrn charakteristik, cílů a strategií životního cyklu produktu

	<i>Fáze životního cyklu produktu</i>			
	<b>Zavádění na trh</b>	<b>Růst objemu prodeje</b>	<b>Zralosti</b>	<b>Zánik</b>
<b>Charakteristiky</b>				
<b>Tržby</b>	Nízké.	Rychle rostoucí.	Dosahující vrcholu.	Klesající.
<b>Náklady</b>	Vysoké na zákazníka.	Průměrně vysoké na zákazníka.	Nízké na zákazníka.	Nízké na zákazníka.
<b>Zisk</b>	Záporný.	Rostoucí.	Vysoký.	Klesající.
<b>Zákazníci</b>	Inovátoři.	Včasní příjemci.	Převážná většina.	Opozdilci.
<b>Konkurenti</b>	Nízký počet.	Rostoucí počet.	Stabilní počet, začíná klesat.	Klesající počet.

<i>Marketingové cíle</i>				
	Vytvoření povědomí a podnícení k vyzkoušení.	Maximalizace tržního podílu.	Maximalizace zisku při současné ochraně tržního podílu.	Snížení výdajů a využívání značky.
<i>Strategie</i>				
<b>Produkt</b>	Základní produkt.	Rozšíření produktu, služby, záruky.	Diverzifikace značek a modelů.	Ukončování slabších produktů.
<b>Cena</b>	Přirážka k nákladům.	Vedoucí k penetraci trhu.	Odpovídající nebo překonávající konkurenci.	Snížení.
<b>Distribuce</b>	Selektivní.	Intenzivní.	Ještě intenzivnější.	Opouštění neziskových provozoven.
<b>Komunikace</b>	Vybudování povědomí a podnícení k vyzkoušení mezi včasnými příjemci a dealery.	Vytvoření povědomí a zájmu u hromadného trhu.	Zdůraznění odlišností a přínosů značky a podnícení přechodu od jiných značek.	Snížení na minimální úroveň potřebnou pro udržení věrného jádra.

Zdroj: vlastní zpracování dle Kotlera (2013, s. 355)

## 1.2 Produktový mix

Produktový mix neboli sortiment je také někdy označován jako výrobní mix. Jedná se o souhrn všech produktů, které daná firma nabízí k prodeji svým zákazníkům. Produktový mix společnosti má určitou šíři, délku, hloubku a konzistenci. Šířka sortimentu vyjadřuje, kolik produktových řad společnost nabízí. Délka sortimentu udává průměrný počet produktů v každé produktové řadě, které jsou nabízeny zákazníkům. Hloubka sortimentu udává průměrný počet variant u každé produktové řady, kterou daný podnik nabízí. Konzistence sortimentu určuje, jaké jsou vztahy mezi produkty, jak si jsou různé produktové řady podobné. Produktovou řadou se rozumí skupina příbuzných produktů

společnosti, které plní podobnou funkci, jsou nabízeny stejným skupinám zákazníků nebo patří do stejné cenové kategorie (Karliček, 2018), (Kotler, 2013).

### 1.3 Vlastnosti produktu

Každý produkt má celou řadu vlastností, díky kterým se může odlišit od konkurence a získat konkurenční výhodu. Mezi tyto vlastnosti mimo jiné patří kvalita, design, obal a značka.

**Kvalita** produktu patří mezi hlavní nástroje budování pozice na trhu. Zaujímá komplexní kategorii a v podstatě se jedná o způsobilost splňovat požadované funkce. Zpravidla kvalita v sobě obsahuje takové vlastnosti produktu, jako jsou životnost, přesnost, spolehlivost, ovladatelnost, funkčnost apod. Hálek (2017, s. 251) ve své publikaci uvádí, že „z marketingového hlediska je kvalita produktu taková, jak ji vnímá a hodnotí zákazník. Kvalitou je to, co zákazníci říkají, že je.“ Různé průzkumy prokázaly, že zákazníci vnímají kvalitu jako kombinaci snadné dostupnosti, nenáročného ovládání, přiměřené ceny, důvěryhodnosti značky s vysokou užitnou hodnotou. Ve skutečnosti lze jako celkovou kvalitu vymezit pouze některou dílčí částí produktu, nebo také faktorem, který nemá s produktem nic společného. Zákazník hodnotí kvalitu obvykle na základě značky, ceny produktu a jeho obalu, způsobu distribuce, propagace a některých dalších složek marketingového mixu.

Značnou konkurenční výhodu může tvořit **design** produktu. Design může zajistit vyšší funkčnost produktu, zlepšit a kvalitativně měnit užitné vlastnosti a zvýšit estetickou hodnotu. Kromě toho také může přispět ke zvýšení budoucího prodeje produktu. To patří mezi hlavní důvody, proč se v dnešní době klade velký důraz právě na design. Jeho prostřednictvím je možné přilákat pozornost zákazníků a veřejnosti, zlepšit výkonnost produktu, snížit výrobní náklady a dosáhnout velké konkurenční výhody na trhu.

Významnou vlastností produktu je jeho **značka**, která může být tvořena jménem, názvem, znakem, symbolem, barvou nebo kombinací těchto prvků. Značka se většinou nachází na obalu produktu spolu s dalšími informacemi. Funkcí značky je označovat produkt a odlišovat ho od výrobků nebo služeb, které na trhu nabízí konkurence. Značka by měla být dobře identifikovatelná a snadno zapamatovatelná.



Velmi důležitou součástí produktu je jeho **obal**, který úzce souvisí se značkou. V poslední době obal čím dál víc nabývá na významu. Obal produktu se může skládat celkem ze tří úrovní. Na první úrovni obal představuje vlastní obal produktu a zajišťuje ochranu produktu například krabice, sáčky, atd. Na druhé a třetí úrovni obal usnadňuje manipulaci a skladování, jako jsou například palety, kontejnery apod. Jednou ze základních funkcí obalu je udržení produktu pohromadě a jeho ochrana před poškozením. Další funkcí je přilákání pozornosti zákazníků a zvýšení atraktivnosti produktu. Obal charakterizuje produkt i tím, že poskytuje informace o produktu. Právě k jeho identifikaci slouží etiketa, která běžně obsahuje složení produktu, kalorické hodnoty, konzervační prostředky, hmotnost, trvanlivost, návod k použití atd. V dnešní době se v souvislosti s obalem stále častěji řeší otázka ochrany životního prostředí, hlavně co se týče jeho likvidace, možnosti recyklace a opakovaného použití (Hálek, 2017).



## 2 Cena a její tvorba

Cena je jediným nástrojem marketingového mixu, který firmě generuje příjmy. Ostatní prvky marketingového mixu (produkt, distribuce, komunikace) představují pro podnik náklady. Cena je nejpružnějším prvkem marketingového mixu. Je možné ji rychle měnit oproti změnám vlastností produktu, distribučních kanálů a komunikace, které trvají delší dobu. Cena také informuje trh o chystaném positioningu produktů společnosti či značky. Produkt, který je dobře navržený a uvedený na trh, může být nabízen za vyšší ceny a tím tak dosáhnout vyšších zisků (Kotler, 2013).

Cena je určitý obnos peněz, množství zboží nebo služeb, které kupující poskytuje prodávajícímu. Tento proces znázorňuje určitou protihodnotu za poskytnutý výrobek či službu. Z pohledu kupujícího cena ztvárňuje určitou hodnotu nějakého produktu čili vztah mezi vnímanou kvalitou tohoto produktu a množstvím peněz. Cena může mít i jiné pojmenování, například: nájem, školné, jízdné, poplatky, úroky, pojistné, mýtné, příspěvky, provize, plat.

Cena má dvě základní funkce: informační a alokační. **Informační funkce** ceny se zakládá na informování spotřebitele o tom, jaké je postavení produktu na trhu vůči jiným podobným produktům. Často se uvádí, že vyšší cena se rovná vyšší kvalitě. To však neznamená, že tomu tak vždy musí být. Výše ceny slouží kupujícímu ve chvíli, kdy se rozhoduje o koupi produktu, především o nákupu takových produktů, jejichž vyšší kvality nelze zhodnotit za běžných situací. Teprve až po nějakém čase používání produktu zákazník zjistí jeho skutečnou kvalitu. Z marketingového hlediska cena produktu informuje zákazníka také o pozici produktu v produktové řadě. **Alokační funkce** ceny spočívá ve snaze pomoci zákazníkovi při rozhodování o umístění jeho peněz tak, aby maximalizoval svůj užitek. Před tím než si spotřebitel koupí určitý produkt, musí porovnat jednotlivé nabízené produkty a na základě omezených finančních zdrojů musí zvážit, zda daný produkt nutně potřebuje nebo ne. Jeho nákupní chování poté záleží na stupni naléhavosti potřeby.

Je tedy zřejmé, že cena je také důležitou složkou marketingového mixu. V mnoha případech závisí právě na ceně, zda si zákazník daný produkt koupí, či ne. Konečná prodejní cena každého produktu by měla být přiměřená běžné spotřebitelské hodnotě. To je

taková úroveň ceny, kterou vnímají spotřebitelé při srovnání ceny a užité hodnoty jako obvyklou či přiměřenou (Urbánek, 2010).

Cenová politika musí odpovídat celkové firemní strategii. Při formulaci cenové politiky a při jejím praktickém provádění musí oprávnění pracovníci řešit mnoho různých problémů jako například snaha o udržení tržní pozice či o její zlepšení, způsob vypořádání s konkurencí svými cenovými a necenovými kroky, rozhodování o výši investičních, výrobních a odbytových nákladů, se kterými je podnik schopen zvýšit množství vyráběných produktů a jaké ceny jsou potřeba k proniknutí na konkurenční trh a rozšířit na něm svůj podíl (Hálek, 2017).

## **2.1 Faktory, které ovlivňují výši ceny**

Stanovení výše ceny produktu je ovlivněno celou řadou různých faktorů. Tyto faktory lze rozdělit do dvou kategorií: vnitřní faktory a vnější faktory.

### **2.1.1 Vnitřní faktory ovlivňující výši ceny**

Mezi vnitřní faktory patří marketingový mix, cíle firmy, organizace cenové politiky, diferenciací produktů a náklady.

Cena je nedílnou součástí **marketingového mixu** a musí být sladěna s celkovou strategií firmy.

Obecně platí, že firmy chtějí dosáhnout jak krátkodobých tak dlouhodobých **cílů**. Z hlediska ceny, je možné mezi tyto cíle zařadit:

- dosažení určité výše zisku,
- dosažení určité výše prodejního obrátu,
- udržení statu quo.

**Organizace cenové politiky** je dalším faktorem, který ovlivňuje tvorbu ceny. A to vzhledem k tomu, jaká je míra centralizace nebo míra decentralizace v rozhodování o cenách produktů.

Je zřejmé, že čím více se produkt určité firmy liší od podobných konkurenčních produktů, tím větší je také pravděpodobnost cenového odlišení toho produktu neboli **diferenciace produktu**. Pokud je obtížné vyráběný produkt viditelně odlišit od konkurence, je nutné se zaměřit na jiné možnosti diferenciace, jako je například servis, platební podmínky apod.

**Náklady** jsou důležitým faktorem a jsou pokládány za rozhodující faktor tvorby ceny produktu. Tento přístup je podporován také existujícími způsoby stanovení ceny, které vycházejí především z kalkulace individuálních nákladů výrobce (Hálek, 2017), (Urbánek, 2010).

### 2.1.2 Vnější faktory ovlivňující výši ceny

Vnější faktory působí na firmu zvenku, což znamená, že je pro firmu těžší identifikovat jejich působení na cenu a ovlivnit vnější prostředí tak, aby byla schopna zvolit vhodnou strategii. Mezi vnější faktory patří poptávka, konkurence, distribuční síť, ekonomické podmínky a opatření centrálních orgánů.

**Tržní poptávka** po produktu má mimořádný vliv na jeho cenu. Samotnou poptávku ovlivňuje mnoho faktorů, například životnost produktu, cena produktu, příjmy spotřebitelů, atd.

Před stanovením výše ceny produktu musí firma zjistit, jaké jsou ceny **konkurence**, a odhadnout, jaká bude jejich reakce na nového konkurenta na trhu či na změnu ceny stávajících produktů. Přitom je také potřeba odhadnout možnost vstupu dalších konkurentů na trh.

Při rozhodování o cenách produktů musí podnik přihlížet také k zájmům všech, kteří se podílí na **distribučním systému**.

Dalším důležitým faktorem jsou **ekonomické podmínky**, které mají také velký vliv na výši ceny. Rostoucí poptávka po produktech směřuje k možnosti zvýšení jejich ceny, avšak vysoká míra zisku láká do odvětví další výrobce. To všechno vede k růstu počtu konkurentů v odvětví a také k omezení dosavadní cenové nezávislosti výrobce.

Vládní opatření mají vliv na výši ceny i ve velmi liberálních ekonomikách. Zpravidla **centrální orgány** stanovují výši ceny produktů, jejichž výrobu přímo řídí, jako třeba energie či doprava (Hálek, 2017), (Urbánek, 2010).

## 2.2 Stanovení ceny produktu

Způsob stanovení ceny produktu by měl být v souladu s celkovou marketingovou strategií, neboť přijetí nebo nepřijetí ceny je zásadní pro chod firmy (Hálek, 2017).

Společnost musí poprvé stanovit počáteční cenu tehdy, kdy vytvoří nový produkt, uvede svůj běžný produkt do nového distribučního kanálu či geografické oblasti, anebo když vstupuje do výběrového řízení na novou zakázku. Musí se rozhodnout, kam chce svůj produkt zařadit z hlediska kvality a ceny.

Firma musí při tvorbě ceny produktu brát v úvahu mnoho faktorů. Mezi nejvýznamnější patří náklady představující spodní hranici ceny, ceny konkurentů a substitutů, které představují orientační bod, a hodnota produktu vnímaná zákazníky, která představuje horní hranici ceny (Kotler, 2013).

Existuje několik metod tvorby ceny produktu. Každá z nich má své výhody i nevýhody. V této práci je popsáno pět nejznámějších a nejpoužívanějších metod tvorby ceny produktu, a to metoda založená na nákladech, stanovení ceny na základě poptávky, stanovení ceny na základě cen konkurence, stanovení ceny na základě vnímané hodnoty zákazníkem a metoda tvorby ceny podle požadované návratnosti. Kromě zmíněných metod je možné použít pro stanovení ceny produktu například stanovení ceny z marketingových cílů firmy, podle obvyklých cen či pomocí aukce.

**Metoda tvorby ceny produktu založená na nákladech** (nákladově orientovaná cena) se řadí mezi nejpoužívanější metody stanovení ceny. Tento způsob stanovení ceny je založen na použití různě upravených kalkulačních postupů, které vycházejí z vyčíslení nákladů a zisku na určitý produkt. Používá se tzv. přírážka k nákladům produktu, kdy jsou jednotkové náklady navýšeny o požadovanou ziskovou marži. Jednotkové náklady a cenu s přírážkou lze vypočítat dle následujících vzorců 2.1 a 2.2.

$$\text{Jednotkové náklady} = \text{variabilní náklady} + \frac{\text{fixní náklady}}{\text{množství vyrobených kusů}} \quad (2.1)$$

$$\text{Cena s přírůžkou} = \frac{\text{jednotkové náklady}}{(1 - \text{požadovaná ziskovost tržeb})} \quad (2.2)$$

Výhodou této metody tvorby ceny produktu je její jednoduchost, poměrně snadná dostupnost podkladových dat pro výpočet a pro výrobce je jednodušší určit své náklady než odhadnout poptávku. Její nevýhodou je, že nezohledňuje skutečnou poptávku, vnímanou hodnotu a cenu konkurence (Hálek, 2017), (Kotler, 2013).

**Stanovení ceny na základě poptávky** (poptávkově orientovaná cena) spočívá v odhadu množství prodaných produktů ve vazbě na různou výši ceny. Principem této metody tvorby ceny produktu je stanovení vysoké ceny při vysoké poptávce a nízké ceny při nízké poptávce i ve chvíli, kdy jsou náklady na jednotku produkce v obou zmíněných případech stejné. Jedná se o tvorbu ceny založené ne na nákladech, ale na hodnotě, kterou určí spotřebitel danému produktu. Náklady se stanou faktorem tvorby ceny produktu až v okamžiku, kdy spotřebitelé začnou přikládat produktům velmi malou hodnotu, která by neumožnila společnosti dosáhnout příslušného zisku (Hálek, 2017).

**Stanovení ceny na základě cen konkurence** (konkurenčně orientovaná cena) předpokládá, že podnik může vyžadovat za produkty srovnatelné s konkurencí také srovnatelné ceny. Především při vstupu na nový trh tyto ceny představují horní mez dosažitelných cen. Takto určená cena produktu je podkladem pro stanovení přiměřené výše nákladů, což je taková výše umožňující dosáhnout předpokládanou míru zisku. Tuto metodu lze použít hlavně tehdy, kdy firmy vstupují na nové trhy, tedy v takovém případě, kdy se na trhu střetávají zájmy velkého množství shodně silných konkurentů a kdy je tvorba ceny ovlivněna trhem, který je relativně nasycen různými druhy produktů s podobnými technickoekonomickými parametry (Hálek, 2017).

**Metodu tvorby ceny produktu dle hodnoty vnímané zákazníkem** používá stále větší počet firem. Rozhodujícím faktorem je považována vnímaná hodnota zákazníkem, nikoliv jednotkové výrobní náklady. Vnímaná hodnota produktu zákazníkem zahrnuje názor zákazníka na výkon produktu, fungování distribuce, kvalita záruk, zákaznická podpora, ale také reputace, důvěryhodnost a váženost výrobce. Tato hodnota je ovlivněna

promyšlenou a řízenou marketingovou taktikou. Firmy musí být schopné poskytnout hodnotu, kterou slíbily zákazníkům. Při tvorbě ceny produktu podle hodnoty vnímané zákazníkem je zásadní poskytnout jedinečnou hodnotu vzhledem ke konkurenci a schopnost informovat o tom zákazníky. Proto firma musí zcela rozumět procesu rozhodování zákazníka (Kotler, 2013).

Při použití **metody stanovení cen produktu podle požadované návratnosti** podnik určuje takovou cenu, která jí zajistí požadovanou míru návratnosti investic. Tato metoda je využívána zejména veřejnými službami, které musí dosahovat spravedlivé návratnosti investic. Pro výpočet ceny dle cílové návratnosti je níže uveden vzorec 2.3.

$$\text{Cena dle cílové návratnosti} = \text{jednotkové náklady} + \frac{\text{požadovaná návratnost} \times \text{investovaný kapitál}}{\text{množství vyrobených kusů}} \quad (2.3)$$

Tato metoda nebere v úvahu cenovou elasticitu poptávky a ceny konkurence (Kotler, 2013).

## 2.3 Cenové strategie

Firmy si volí cenovou strategii podle toho, jakým směrem chtějí postupovat při stanovení výše cen svých produktů. Při rozhodování o cenové strategii musí podnik brát ohled na výše uvedené faktory. Níže je popsán zjednodušený proces tvorby a realizace cenové strategie, která zahrnuje šest následujících kroků.

Základním krokem podniku je **vymezení odbytového trhu**, kdy je nutné učinit rozhodnutí o tom, kterým zákazníkům budou dodávány produkty. Podnik se může rozhodnout, že se bude zaměřovat na jeden tržní segment, či na několik segmentů zákazníků.

Ve druhém kroku se realizuje **výzkum spotřebitelského chování**, jehož účelem je zjišťovat nákupní motivy spotřebitelů, jejich rozmístění, citlivost vůči cenám, jejich vztahy k výrobcí a k prodejčům, možnosti efektivního reklamního působení atd. Cílem tohoto výzkumu je shromáždění a vyhodnocení nezbytných údajů.

**Analýza** jak současné tak i potencionální **konkurence** by měla být také součástí marketingového výzkumu. Záměrem této analýzy je odpovědět na otázky, které



se vztahují ke způsobu tvorby cen, k podpoře podnikání a k dalším složkám marketingové strategie.

Úkolem **vymezení role cen v marketingovém mixu** je odhadnout, jaké množství produktů je prodáno za odlišné ceny. Dalším cílem je předpovědět, jaká bude reakce konkurence na vybrané cenové strategie.

Dalším krokem tvorby ceny produkty je **vymezení nákladů ve vztahu k poptávce**. Na základě získaných informací ohledně role cen v marketingovém mixu je možné odhadnout také výši nákladů pro různá množství prodaných produktů podle toho, jaký je předpokládaný objem prodaných produktů.

Důsledkem všech výše uvedených kroků je vymezení intervalu, ve kterém se cena produktu může nacházet. Poté je potřeba tyto závěry zkoordinovat s celkovými cíli firmy a s jejími plány v oblasti ceny. **Konečná cena produktu** je tedy výsledkem rozhodnutí učiněným v souladu s cíli a podmínkami, které byly předpokládány v předchozích krocích (Hálek, 2017).

Karlíček (2018) ve své publikaci uvádí, že obecně existují tři základní cenové strategie. Pro doplnění tabulky 2.1 také uvádí čtvrtou cenovou strategii tzv. chybný pricing. Této cenové strategii by se společnosti měly vyhnout z toho důvodu, že není udržitelná.

*Tab. 2.1: Základní cenové strategie*

	<b>Nízká vnímaná kvalita</b>	<b>Vysoká vnímaná kvalita</b>
<b>Nízká cena</b>	Ekonomická strategie	Strategie dobré hodnoty
<b>Vysoká cena</b>	Chybný pricing	Strategie vysoké ceny

Zdroj: vlastní zpracování dle Karlíčka (2018, s. 181)

**Strategie vysoké ceny** se zaměřuje na segment zákazníků, který vyžaduje vysokou kvalitu produktu a není moc citlivý na cenu. Z toho důvodu firmy nabízí produkty vysoké kvality za vysoké ceny, což jim dává možnost uhradit poměrně vysoké náklady na výrobu, prodej a distribuci. To však neznamená, že produkt vnímaný zákazníkem je jednoznačně lepší než produkt běžně prodávaný na trhu. Proto také firma musí mít dostatek prostředků,

aby zákazníci přesvědčila o kvalitě svého produktu. Při zvolení této strategie je většinou potřeba, aby podnik investoval do své marketingové komunikace.

**Strategie dobré hodnoty** spočívá v tom, že firmy nabízí zákazníkům relativně kvalitní produkty za relativně nízké ceny. Podnik se tedy orientuje na segment zákazníků, který vyhledává produkty vysoké kvality, ale není ochoten za tyto produkty zaplatit vysokou cenu. Nevýhodou této strategie je však nižší zisková marže, za což může stanovení nízké ceny. Kvůli tomu firma musí prodávat svůj produkt ve velkém množství, pokud chce dosáhnout dostatečného zisku.

Při výběru **ekonomické strategie** se firmy soustředí na zákaznický segment, který požaduje zejména nízké ceny a nezáleží mu na míře kvality produktu. Firma tedy nabízí zákazníkům produkty méně kvalitní za nízké ceny, tudíž musí hlavně optimalizovat své náklady. Podniky mohou dosáhnout nízkých nákladů například standardizací, využitím levnějších materiálů nebo omezením doprovodných služeb. Stejně jak tomu bylo u strategie dobré hodnoty, je nutné, aby firma vycházela z úspor z rozsahu. Podmínkou ziskovosti této strategie je rovněž výroba produktů ve velkém objemu (Karlíček, 2018).

Dále k cenovým strategiím je nezbytné zařadit další dvě strategie, které si mohou zvolit firmy vstupující na trh s nějakou inovací. Jedná se o penetrační strategii a o strategii sbírání smetany.

**Penetrační strategie** se používá tehdy, kdy je trh citlivý na cenu a bariéry pro vstup konkurence jsou omezené. Penetrační strategie spočívá v co nejrychlejším proniknutí na trh. Firma nabízí produkt na trh s nízkými cenami a s velkou podporou marketingové komunikace. Tímto způsobem se snaží o nejlepší možné zavedení na trh a získání co největšího tržního podílu. V případě, že tohoto docílí, realizuje úspory z rozsahu a tak i nižší náklady na produkt. Takto se firma snaží zbavit konkurence a zajistit si životnost na trhu z dlouhodobého hlediska.

**Strategie sbírání smetany** je vhodná především v případě, kdy firma uvádí na trh inovaci, která je po určitý čas chráněna před konkurencí, či má firma silnou značku. Poptávka po určitém produktu by měla být vysoká a citlivost na cenu poměrně nízká. Tato strategie je založena na vysoké počáteční ceně a na postupném snižování cen v průběhu životního

cyklu produktu, přičemž firma maximalizuje svůj zisk u každého segmentu zákazníků. Tato strategie umožňuje firmě adaptovat ceny jednotlivými segmentům zákazníků, které jsou připraveny zaplatit rozdílnou cenu za její produkt. Přitom firma dosahuje vyššího zisku, než jakého by dosahovala při volbě penetrační strategie (Karlíček, 2018).

## 2.4 Úpravy cen

Tato kapitola se zabývá následujícími strategiemi úpravy cen: geografickým pricingem, slevami a rabaty, akčními cenami a diskriminačními cenami. Dále jsou zde uvedeny změny cen a reakce na změny cen konkurence.

### 2.4.1 Strategie úpravy cen

Při **geografickém pricingu** firma stanovuje různé ceny svých produktů pro různé zákazníky v rozdílných lokalitách či zemích. Někteří zákazníci nabízejí jiné zboží místo platby. Jedná se o tzv. protiobchod, který má mnoho podob: barter, kompenzační dohoda, dohoda o odkupu produkce, offset. *Barter* je situace, kdy si kupující a prodávající přímo smění zboží či službu bez přítomnosti peněz nebo třetích stran do transakce. *Kompenzační dohoda* je dohoda, kdy prodávající získá určité procento platby v hotovosti a zbytek ve zboží. Dohoda o odkupu produkce je taková forma protiobchodu, kdy prodávající poskytne továrnu, vybavení či technologii do jiné země a na oplátku musí přijmout část platby v podobě produktů, které jsou vyrobeny poskytnutým vybavením. *Offset* je stav, kdy prodávající získá plnou platbu v hotovosti, avšak musí v dané zemi utratit relativně vysokou finanční částku v určitém časovém období (Kotler, 2013).

Převážná část firem stanovuje prodejní ceny s využitím řady nástrojů, které mohou zvýhodnit kupující při nákupu. Přizpůsobují své ceny produktů a poskytují **slevy a rabaty** za včasné platby za zboží či služby, objem objednávky nebo mimosezónní nákupy. Nicméně si společnosti musí dávat pozor na to, aby jejich zisky nebyly mnohem menší, než předpokládaly. Tyto nástroje se mohou dělit na slevy, objemové slevy, funkční slevy, sezónní slevy a rabaty. *Objemová sleva* je určena pro zákazníky, kteří nakupují produkty ve velkém množství. Tento typ slev musí být poskytován všem zákazníkům bez jakýchkoli rozdílů a nesmí přesáhnout úspory nákladů prodejce. *Funkční sleva* neboli obchodní sleva je poskytována členům prodejních kanálů v případě, že vykonávají pro firmu určité funkce například prodej, skladování či účetnictví. Tyto slevy musí poskytovat ve stejné výši

v každém prodejním kanálu. *Sezónní slevu* firmy poskytují těm, kteří nakupují její produkty mimo sezónu. Například hotely, motely a letecké společnosti poskytují tento druh snížení ceny v období, kdy mají nižší objem prodeje. *Rabat* je jakási dodatečná platba, která je určena k získání účasti prodejce ve speciálních programech. Rabaty se mohou členit na rabaty za výkup starého zboží, kdy jsou při vrácení starého zboží zaručeny nové ceny při dalším nákupu, a akční rabaty, které odměňují dealery za účast v určité reklamní kampani nebo v podpůrném programu prodeje. Dále existují rabaty funkční, množstevní, časové a věrnostní (Kotler, 2013), (Urbánek, 2010).

Dále pro stimulaci nákupu mohou firmy využít **akční ceny**. Mají na výběr z několika pricingových technik: zlevnění atraktivní značky, pricing pro zvláštní události, ceny pro zvláštní zákazníky, refundace v hotovosti, nízkouročené financování, delší doby splatnosti, záruky a servisní kontrakty a psychologické zlevňování (Kotler, 2013).

Společnosti běžně upravují základní ceny takovým způsobem, že se snaží přizpůsobovat rozdílům mezi zákazníky, produkty, lokalitami apod. Takto upravené ceny se nazývají **diskriminační ceny** a dochází k nim v situaci, kdy podnik prodává produkt za dvě nebo více různých cen, které nejsou úměrné vzniklým nákladům. Existují tři úrovně cenové diskriminace. Při cenové diskriminaci první úrovně prodávající stanovuje každému svému zákazníkovi jinou cenu na základě jejich intenzity poptávky. U cenové diskriminace druhé úrovně prodávající rozlišuje zákazníky podle toho, jak velké objemy odebírají. Čím více zákazníci nakupují, tím méně jim prodávající účtuje. Při cenové diskriminaci třetí úrovně prodávající stanovuje odlišné ceny různým skupinám zákazníků.

Tyto ceny mají několik podob. Prvním z nich jsou *ceny podle segmentu zákazníků*. Různé segmenty zákazníků platí různé ceny za stejné produkty (studenti, důchodci a děti platí méně za návštěvu muzeí, hradů, zámků atd.). Dále to jsou *ceny podle formy produktu*, což znamená, že zákazníci zaplatí různé ceny za různé verze produktu, které nejsou úměrné k jejich nákladům (různé ceny za různá barevná provedení a různě vybavené automobily). Některé společnosti stanovují pro stejný produkt různé *ceny na základě rozdílů image* (parfém v nákladném obalu je dražší než v levnějším obalu). Dalším druhem jsou *ceny podle distribučního kanálu*, přičemž jsou stanoveny různé ceny za stejný produkt v závislosti na místě prodeje tohoto produktu (luxusní restaurace, fast food, automat). Prodávající také může stanovit *ceny podle lokality*. Nakupující uhradí různé ceny za stejný

produkt v odlišných lokalitách, i když jsou náklady na jeho zpřístupnění stejné ve všech lokalitách (cena za sedadlo v divadle dle místa). Mimo jiné mají firmy možnost stanovit *ceny podle času*, kdy se ceny liší dle sezóny, dne či hodiny (ceny energií dle denní doby), (Hálek, 2018), (Kotler, 2013).

### 2.4.2 Změny cen

Firmy se mnohdy ocitnou v situaci, kdy jsou donuceny snížit nebo zvýšit cenu svých produktů. Jednou z příčin **snižování ceny** je nadměrná výrobní kapacita. Společnost potřebuje zvýšit objem prodeje, kterého se jí nedaří dosáhnout pouze prostřednictvím zvýšeného prodejního úsilí nebo vylepšením produktu. Další příčinou snižování ceny může být například klesající tržní podíl. Společnosti snižují ceny většinou v případě, kdy se rozhodnou zaujmout dominantní postavení na trhu pomocí nízkých nákladů. Strategie snižování cen může přinášet určitá rizika, například *past nízké kvality*, *past křehkého tržního podílu*, *past mělkých kapes* či *past cenové války*. *Past nízké kvality* nastává tehdy, kdy se spotřebitelé domnívají, že kvalita produktu je nízká. *Past křehkého tržního podílu* znamená, že nízkou cenou je možné získat podíl na trhu, ale nelze si získat věrnost trhu. Dodá-li jiná společnost na trh produkty za nižší ceny, ti samí zákazníci se k ní okamžitě přesunou. Při *pasti mělkých kapes* mohou konkurenční firmy s vyššími cenami také snížit svou cenu, avšak mohou zůstat na této výši ceny déle díky tomu, že mají větší finanční rezervy. Konkurenti vyhlásují *cenovou válku* tehdy, kdy snižují ceny svých produktů ještě výraznějším způsobem (Kotler, 2013).

Mezi hlavní příčiny **zvyšování ceny** patří inflace nákladů. Zvýšení nákladů, které nevede ke zvyšování produktivity, snižuje marže zisku a směřuje k tomu, aby firmy pravidelně zvyšovaly ceny svých produktů. Tato cena je obvykle zvýšena o více, než o kolik se zvýšily náklady vstupů z toho důvodu, že firmy očekávají další inflaci či kontrolu cen vládou. Další příčinou zvyšování cen je nadměrná poptávka. Jestliže podnik není schopný uspokojit všechny své zákazníky, může například zvýšit ceny nebo snížit dodávky všem zákazníkům stejný dílem. Společnosti se však mohou snažit vymyslet alternativy, aniž by musely zvýšit ceny svých produktů. Mezi ně patří například: zmenšení velikosti produktu, využití levnějšího materiálu či součástek, omezení nebo odstranění některých funkcí produktu, odstranění či omezení poskytovaných služeb spojených s produktem, použití

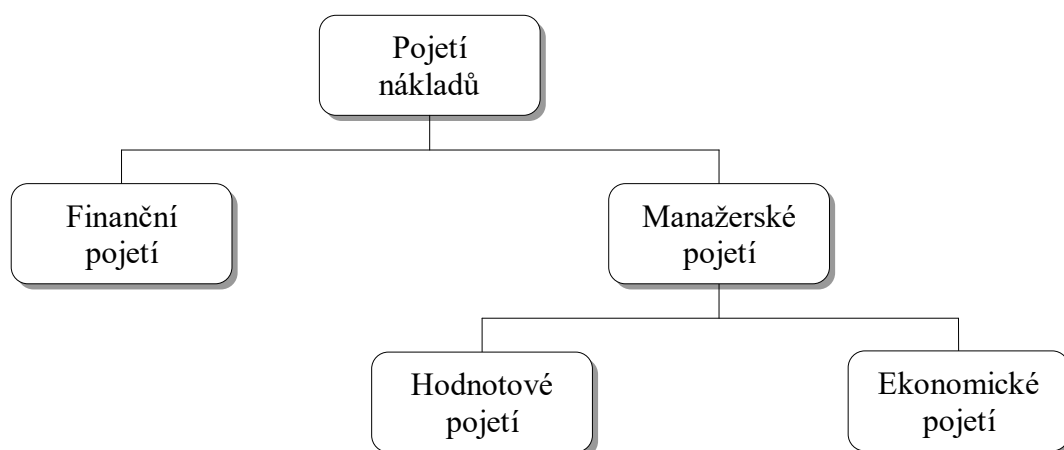
levnějších obalů nebo větších velikostí balení, omezení nabízeného počtu velikostí nebo modelů, vytvoření nových úsporných značek (Kotler, 2013).

Hlavní příčinou změny cen produktů patří chování konkurence. Je tedy nezbytné sledovat **změny cen**, které provádí **konkurence**. Pokud konkurence sníží své ceny, musí podnik posoudit několik skutečností, a to fázi životního cyklu, ve kterém se daný produkt nachází, jeho význam v portfoliu, úmysly a prostředky konkurenční společnosti, citlivost trhu na cenu a kvalitu produktu, vývoj nákladů ve vztahu k objemu a jaké jsou jeho další možnosti. Dále musí podnik odhadnout pravděpodobnou délku trvání změny cen. Společnosti by tedy měly případné změny cen produktů konkurence očekávat a předběžně by si na ně měly připravit vhodné reakce (Kotler, 2013).

### 3 Náklady

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období. Toto snížení se projevuje buď úbytkem aktiv, který se týká peněžních i nepeněžních aktiv, anebo vznikem závazků. V obou případech vznik nákladů směřuje ke snížení zisku daného roku (resp. ke zvýšení ztráty), což snižuje výši vlastního kapitálu (Kovanicová, 2012).

Jenže náklady jsou mnohdy vnímány jednotlivými skupinami uživatelů různými způsoby. Uživatelé účetních informací se dělí na externí a interní. Tyto dvě skupiny uživatelů vnímají náklady rozdílně, což se pak projevuje v odlišném pojetí nákladů v účetních systémech. Z čehož vyplývá, že náklady jsou chápány ve finančním účetnictví jinak, než jak jsou chápány v manažerském účetnictví. V podstatě lze rozdělit náklady na dvě pojetí, jak lze vidět na následujícím obrázku 3.1.



Obr. 3.1: Rozdělení jednotlivých pojetí nákladů

Zdroj: vlastní zpracování dle Popeska (2016, s. 28)

**Finanční pojetí nákladů**, jak již název napovídá, se uplatňuje ve finančním účetnictví. Dle Krále (2018, s. 52) jsou náklady v tomto případě vymezeny jako „*úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.*“ Z pohledu finančního účetnictví jsou tedy náklady chápány jako spotřeba externích vstupů, které jsou evidovány v účetním systému. Základním znakem finančního pojetí nákladů je také to, že náklady jsou vyjadřovány v účetních cenách nebo v evidované hodnotě nárůstu pasiv. Účetní cenou se rozumí cena, za kterou byla pořízena spotřebovaná aktiva. Tento typ pojetí nákladů

zcela vyhovuje potřebám externích uživatelů. V rámci finančního pojetí nákladů jsou náklady zaznamenávány ve výši, ve které byly zachyceny finančním účetnictvím. V tomto kontextu jsou nazývány také jako explicitní náklady.

Nicméně v praxi nastávají situace, kdy tento pohled na náklady se neshoduje s racionálním vnímáním nákladů manažera. Jedná se tedy o pojetí nákladů, které se používá v rámci manažerského účetnictví. **Manažerské pojetí nákladů** považuje za náklady jen prostředky, které byly vynaloženy ve spojení s určitou podnikovou aktivitou či vzniknou až v budoucnosti. Manažerské pojetí nákladů charakterizuje náklady dle Krále (2018, s. 52) jako „*hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*“ Toto pojetí nákladů je možné rozlišit na hodnotové pojetí nákladů a ekonomické pojetí nákladů.

**Hodnotové pojetí nákladů** se používá k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu průběhu procesů, kterou jsou v podniku realizovány. Spotřebované ekonomické vstupy jsou oceňovány na úrovni cen odpovídajících jejich aktuální reálné hodnotě. Předpokladem je, že realizované aktivity nezajistí pouze návratnost původní výše investovaných peněz, ale také reprodukci ekonomických zdrojů v jejich původní výši a v cenách odpovídajících jejich současné výši. Hodnotové pojetí nákladů zahrnuje do nákladů jak náklady explicitní, tak i implicitní náklady. Tyto náklady nejsou zahrnuty ve finančním účetnictví. Nepovažuje je za náklady, a proto je nesleduje. Vnitropodnikové účetnictví je sleduje a jedná se o tzv. kalkulační náklady.

Na druhou stranu **ekonomické pojetí nákladů** je spojeno s pojmem oportunitních nákladů. Tento druh pojetí nákladů představuje hodnotu, kterou je možné získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů, či zachycuje maximální ušlý efekt, ke kterému došlo použitím omezených zdrojů na nějakou alternativu. Všechny náklady, které nejsou evidovány ve finančním účetnictví, ale jsou vyhodnoceny v rámci hodnotového a ekonomického pojetí nákladů, se označují jako implicitní náklady.

Z rozdílného vnímání nákladů ve finančním a manažerském účetnictví je tedy zřejmé, že bude docházet ke vzniku položek nákladů, které budou ve finančním účetnictví představovat náklad, ale manažerské účetnictví je jako náklad chápat nebude. Příkladem těchto položek jsou **kurzové rozdíly**. To jsou položky, které se vyskytují ve finančním



účetnictví jako náklady, které jsou vyjádřeny jako rozdíl mezi výnosy v době zaúčtování a skutečnými peněžními příjmy, které vyplývají ze změny směnných kurzů měn při prodeji výstupů do zahraničí. Z pohledu finanční účetnictví se jedná o náklad, ale z pohledu manažerského účetnictví nikoli. A to z toho důvodu, že jde o snížení výnosů a ne o účelně a účelově vynaložené prostředky (Popesko, 2016).

V opačném případě vznikají **oportunitní náklady**. Tedy ve chvíli, kdy existuje položka, která je v manažerském účetnictví považována za náklad, ale ve finančním účetnictví to náklad nebude. Drury (2017, s. 33) ve své knize uvádí: „*an opportunity cost is a cost that measures the opportunity that is lost or sacrificed when the choice of one course of action requires that an alternative course of action is given up.*“ V překladu to znamená, že oportunitní náklad je takový náklad, který měří ztracenou nebo obětovanou příležitost v okamžiku, kdy volba jedné činnosti vyžaduje, aby bylo odstoupeno od alternativní činnosti. Zjednodušeně řečeno se jedná o ušlý zisk, o který podnik přichází tím, že nerealizuje nejvýnosnější variantu.

Existují i takzvané **utopené náklady**. To jsou náklady, které již byly vynaloženy na základě rozhodnutí učiněným v minulosti. Tyto náklady nelze změnit žádným rozhodnutím, které bude učiněno nyní nebo v budoucnu. Jejich celkovou výši není možné ovlivnit (Drury, 2017).

### 3.1 Členění nákladů

Smyslem členění nákladů je podrobnější roztržidění nákladů do několika stejnorodých skupin. Náklady lze rozdělit podle celé řady různých hledisek a kritérií.

#### 3.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je pravděpodobně nejčastěji používaným členění nákladů. Tento způsob členění nákladů vychází z klasifikace nákladů, které je charakteristické pro finanční účetnictví. Na základě této klasifikace jsou náklady rozděleny podle druhů spotřebovávaných externích zdrojů, které jsou zapojeny do transformačního procesu podniku. Toto členění nákladů tedy odpovídá finančnímu pojetí nákladů. Základními druhy nákladů jsou:

- spotřeba materiálu, energie a externích služeb;
- spotřeba použití externích prací a služeb (např. doprava, nájemné);
- osobní náklady (např. mzdy, sociální náklady);
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku;
- finanční náklady (např. pojistné, nákladové úroky), (Popesko, 2016).

Druhově členěné náklady je možné charakterizovat pomocí tří základních vlastností:

- tyto náklady jsou prvotní z pohledu jejich zobrazení, stávají se předmětem zobrazení okamžitě při vstupu do podniku;
- jsou externí, vznikají spotřebou statků a služeb jiných podnikatelských subjektů;
- jedná se o náklady jednoduché a to z hlediska možnosti jejich podrobnějšího roztrídění v podniku, není možné je dále členit na jednodušší složky.

Toto členění nákladů představuje informační podklad, který se používá při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které tyto zdroje poskytuje. Použití samotného druhového členění nákladů je však omezené v rámci řízení na nižších vnitropodnikových úrovních. To platí hlavně v okamžiku, kdy by podnik chtěl hodnotit hospodárnost, účinnost a efektivnost svých výkonů pomocí tohoto členění. Příčinou je zejména to, že neobsahuje informace o důvodu vynaložení nákladů (Král, 2018).

### 3.1.2 Účelové členění nákladů

Schopnost členit náklady z hlediska účelu, ke kterému byly vynaloženy, je základním předpokladem účinného řízení nákladů. Manažeři se nerozhodují na základě analýzy druhu spotřebovaného nákladu, ale spíše dle účelu, ke kterému byly náklady vynaloženy. Náklady v rámci účelového členění lze rozdělit na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení.

**Náklady technologické** jsou náklady, které přímo souvisí s použitou technologií. Tyto náklady jsou buď vyvolány použitou technologií transformačního procesu, nebo jsou s tou technologií nějak účelově spojeny. Příkladem technologických nákladů mohou být náklady na jednicový materiál, odpisy strojů, pronájem výrobní haly či mzdové náklady výrobních dělníků.

**Náklady na obsluhu a řízení** jsou takové náklady, které jsou určeny k zajištění doprovodných činností technologického procesu. V zásadě se jedná o náklady obslužných činností, mezi které patří personalistika, ekonomika, IT apod. Jejich příkladem mohou být mzdy manažerů, účetních, personalistů, náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky či náklady na informační systém podniku.

Nicméně v praxi se častěji využívá členění nákladů dle vztahu k jednici prováděného výkonu. A to z toho důvodu, že členění nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení má omezenou využitelnost z hlediska kalkulace jednotky výkonu a také neexistuje jednoznačnost rozdělení nákladů do těchto dvou kategorií (Král, 2018), (Popesko, 2016).

Tyto náklady je možné dělit na náklady jednicové a náklady režijní. **Náklady jednicové** představují tu část technologických nákladů, která souvisí jak s technologickým procesem, tak i s jednotkou prováděného výkonu. Základním nástrojem řízení jednicových nákladů je norma spotřeby a kalkulace jednicových nákladů, která na normu navazuje. Mezi tyto náklady se řadí například náklady na jednicový materiál a mzdové náklady výrobních dělníků (Král, 2018), (Popesko, 2016). *Norma spotřeby* je tedy nástrojem řízení a určením úkolu ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou vyvolány danou jednotkou výkonu. Tato norma je vyjádřena v naturálních jednotkách a vymezuje spotřebu ekonomických zdrojů. Předpokladem je zajištění přesně definovaných organizačních, technických a technologických podmínek kvality vstupů a tvorby produktu (Fibířová, 2007).

Naopak **režijní náklady** obsahují náklady na obsluhu a řízení a také tu část technologických nákladů, která souvisí pouze s technologickým procesem jako celkem, nikoli s jednotkou výkonu. Tyto náklady nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu. Řízení režijních nákladů probíhá prostřednictvím rozpočtu. Příkladem těchto nákladů může být pronájem výrobní haly, odpis strojů, mzdy manažerů, účetních a personalistů či náklady na informační systém podniku (Král, 2018), (Popesko, 2016).

### 3.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje posouzení příčinných vazeb nákladů s daným finálním, či dílčím výkonem. Jedná se o zvláštní typ účelového členění nákladů, které

používá přiřazování nákladů výkonu nebo jeho části. Kalkulační členění rozděluje náklady podle vztahu k druhu výkonu, tedy k více jednicím, na rozdíl od účelového členění, které vztahuje náklad k jednici výkonu. Toto členění nákladů je založeno na schopnosti přiřadit náklad k výkonu v rámci kalkulace. Náklady lze rozdělit dle jejich příčinných vazeb k výkonům, které jsou přesně definovány na základě jejich objemu, druhu a jakosti (k tzv. kalkulační jednici), a to na náklady přímé a náklady nepřímé. Toto rozdělení nákladů je nezbytné pro sestavení kalkulace.

**Přímé náklady** jsou přímo spojeny s konkrétním druhem výkonu. Mezi přímé náklady je možné zařadit téměř všechny jednicové náklady (mimo nákladů vynaložených ve sdružených výroбах). Dále to jsou také náklady vynakládané v závislosti s prováděním jen tohoto druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto druhu je možné určit pomocí dělení. Patří sem například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady výrobních dělníků a odpisy jednoúčelového stroje. Dále se k těmto nákladům řadí náklady na výzkum a vývoj, na technickou přípravu výroby určitého produktu či náklady na jejich reklamu.

**Nepřímé náklady** slouží k zajištění průběhu podnikatelského procesu v širším kontextu a nejsou vázány k jednomu druhu výkonu, protože buď neexistuje přímá vazba mezi nákladem a objektem, nebo tuto vazbu není možné identifikovat v účetní evidenci nákladů. Jako příklad nepřímého nákladu lze uvést pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů, manažerů, účetních, personalistů, náklady na výpočetní techniku pro administrativní pracovníky a další (Král, 2018), (Popesko, 2016).

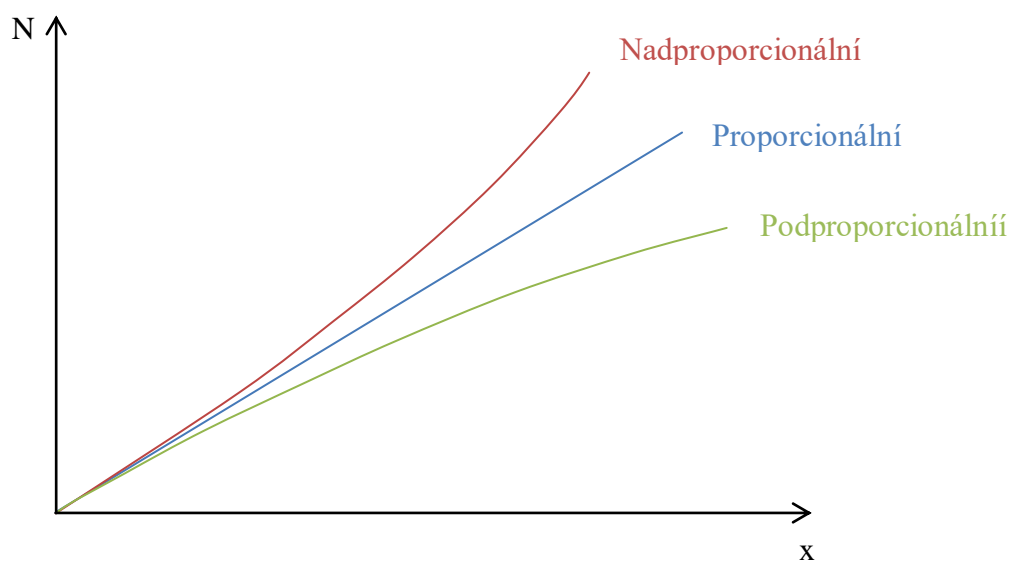
### **3.1.4 Členění nákladů dle závislosti na objemu výkonů**

Členění nákladů podle jejich vztahu k objemu prováděných výkonů je jedním z nejvýznamnějších nástrojů nákladového řízení a je považováno za speciální nástroj manažerského účetnictví. Toto členění nákladů se zaměřuje na výzkum chování nákladů s různými variantami objemu budoucích výkonů oproti výše uvedeným rozdělením nákladů, která se orientovala na členění nákladů spotřebovaných v minulosti. Řadí se mezi základní nástroje tvorby manažerských rozhodnutí právě podle toho, jaká bude reakce nákladů na změnu v objemu výkonů. Objem výkonů je možné měřit prostřednictvím několika ukazatelů jako je například počet prodaných či vyrobených kusů, počet odpracovaných hodin, počet ujetých kilometrů apod. K tomu je potřeba, aby manažeři byli

schopni odhadnout pravděpodobný vývoj nákladů a příjmů při různých úrovních objemu výkonu. V tomto případě se náklady dělí na fixní náklady a na náklady variabilní (Popesko, 2016).

**Fixní náklady** jsou takové náklady, které zůstávají neměnné při změně objemu výkonů i při využití kapacity. V zásadě se jedná o tzv. kapacitní náklady, které jsou způsobeny potřebou zajištění podmínek pro účinný průběh podnikatelského procesu. Ovšem i fixní náklady se mohou měnit, například při změnách výrobní kapacity, avšak se nemění plynule ale skokem. Tyto náklady lze dále rozdělit na dvě skupiny. První z nich jsou tzv. umrtvené (utopené) fixní náklady, které je nutné vynaložit ještě před zahájením podnikatelského procesu, jako jsou například náklady na pořízení budovy, strojního zařízení či informačního systému. Jsou charakteristické tím, že jejich celkovou výši již nelze nijak ovlivnit během podnikatelského procesu. Příkladem tohoto druhu fixních nákladů jsou odpisy fixních aktiv. Druhou skupinou fixních nákladů jsou tzv. vyhnutelné fixní náklady, které vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Avšak tyto náklady přímo nesouvisí s investičním rozhodnutím, ale s využitím vytvořené kapacity. Z toho důvodu je možné je omezit při určitém snížení kapacity. Příkladem těchto nákladů jsou časové osobní náklady mistrů či náklady na vytápění výrobních hal. Na rozdíl od utopených fixních nákladů jsou vyhnutelné náklady časově těsněji spjaté s výdaji potřebnými na jejich úhradu z hlediska času (Král, 2018).

**Variabilní náklady** představují náklady, které se mění v závislosti na změně objemu výkonů. Nejdůležitější složkou těchto nákladů jsou tzv. proporcionální náklady. Předpokladem je, že tyto náklady jsou vyvolané jednotkou výkonu. To znamená, že náklady připadající na tuto jednotku jsou konstantní a výše těchto nákladů roste přímo úměrně s počtem výkonů. Příkladem proporcionálních nákladů jsou jak všechny jednicové náklady, tak část režie ovlivněná mírou využití kapacity. Dále existují tzv. nadproporcionální náklady, které rostou rychleji než objem výkonů. Naopak tzv. podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem výkonů. Průběh jednotlivých typů variabilních nákladů v závislosti na změnách objemu výkonů je znázorněn na níže uvedeném obrázku 3.2.



*Obr. 3.4: Průběh jednotlivých typů variabilních nákladů*

Zdroj: vlastní zpracování dle Krále (2018, s. 88)

## 4 Kalkulace

Kalkulace nákladů je řazena mezi nejstarší a nejpoužívanějším nástrojem hodnotového řízení. Odborná literatura nabízí mnoho různých definic kalkulace. Například podle Krále (2018, s. 136) je možné definovat kalkulaci takto: „*zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*“

Fibířová (2007, s. 111) ve své knize definuje kalkulaci jako: „*přiřazení (propočet) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (výrobek, práci nebo službu, na činnosti nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s procesem tvorby výkonu provést).*“

Bragg (2016, s. 71) ve své publikaci vymezuje kalkulaci následovně: „*standard costing is the practice of substituting an expected cost for an actual cost in the accounting records, and then periodically recording variances that are the difference between the expected and actual costs.*“ V překladu: standardní kalkulační je proces nahrazování očekávaných nákladů skutečnými náklady v účetních záznamech, a poté pravidelné zaznamenávání odchylek, které představují rozdíl mezi očekávanými a skutečnými náklady.

Další definici kalkulační uvádí například autoři Hradecký (2008) a Lazar (2012), kteří charakterizují kalkulaci jako stanovení nákladů na jednotku výkonu.

Tato práce je založena především na nákladových kalkulacích. Právě nákladová kalkulace představuje základní kalkulační nástroj pro výpočet marže, zisku či ceny, a to z toho důvodu, že každá výše zmíněná veličina je postavena na kvantifikaci nákladů. Problém tohoto druhu kalkulace je spojen s klasifikací nákladů na přímé a nepřímé, která byla popsána ve třetí kapitole. Právě existence nepřímých nákladů ve firmách a potíže související s jejich alokací vyvolaly vývoj jednotlivých kalkulačních metod a alokačních principů (Popesko, 2016).

Pojem kalkulace lze chápat ve třech významech. V první řadě je to činnost, která směřuje ke zjištění nebo stanovení hodnotových parametrů na jednotku výkonu. Poté je to výsledek

této činnosti. Dále kalkulace zaujímá vydělitelnou část informačního systému společnosti, která je sice jednou ze součástí manažerského účetnictví, ale je nezastupitelná pro svůj informační obsah (Král, 2018).

Nejvíce se kalkulace využívají pro přidělení nákladů externím výkonům tedy takovým výkonům, které se prodávají na trhu externím zákazníkům (Fibírová, 2007).

Jak již bylo uvedeno, kalkulace je nástroj ovlivňující řízení nákladů, tedy i konkurenceschopnost firmy. Ta je úzce propojena s jejími výkony. Podnik je totiž závislý na odbytu výkonů. Ten pak závisí na tom, jaká je užitná hodnota těchto výkonů pro zákazníka, a jestli cena odpovídá této hodnotě. Kalkulace slouží ke stanovení nákladů na jednotku výkonu a následně ceny určitého výkonu. Kalkulace má tedy zásadní význam jak pro řízení nákladů, tak i pro efektivní řízení společnosti.

Je zřejmé, že se kalkulace prolínají celým procesem řízení firmy a slouží zejména jako:

- základní informační nástroj pro řízení nákladů jednotlivých výkonů;
- základ při plánování a kontrole v operativním řízení;
- podklad pro rozhodování o struktuře a sortimentu prodáváných výkonů;
- základ pro rozhodování, které se týká cenové politiky;
- podklad pro stanovení vnitropodnikových cen (Hradecký, 2008).

**Předmět kalkulace** představuje všechny druhy dílčích a finálních výkonů vyráběné a prováděné v podniku. Nicméně tato zásada se v praxi mnohdy upravuje vzhledem k rozsahu prováděných výkonů, složitosti podnikatelského procesu a využitelnosti kalkulací v řízení. Existuje celá řada firem, která sestavuje kalkulace nákladů jen nejdůležitějších druhů výkonů či jejich skupin v situaci, kdy vyrábí široký sortiment podobných produktů za použití stejné technologie. S předmětem kalkulace souvisí také pojmy kalkulační jednice a kalkulované množství. *Kalkulační jednicí* se označuje určitý výkon, který je vymezen měrnou jednotkou a druhem výkonu, pro který se stanovují či zjišťují náklady, popřípadě další hodnotové veličiny. *Kalkulované množství* obsahuje takový počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují či zjišťují celkové náklady. Je podstatné hlavně z pohledu stanovení průměrného podílu fixních nákladů, jež připadají na kalkulační jednici (Král, 2018).

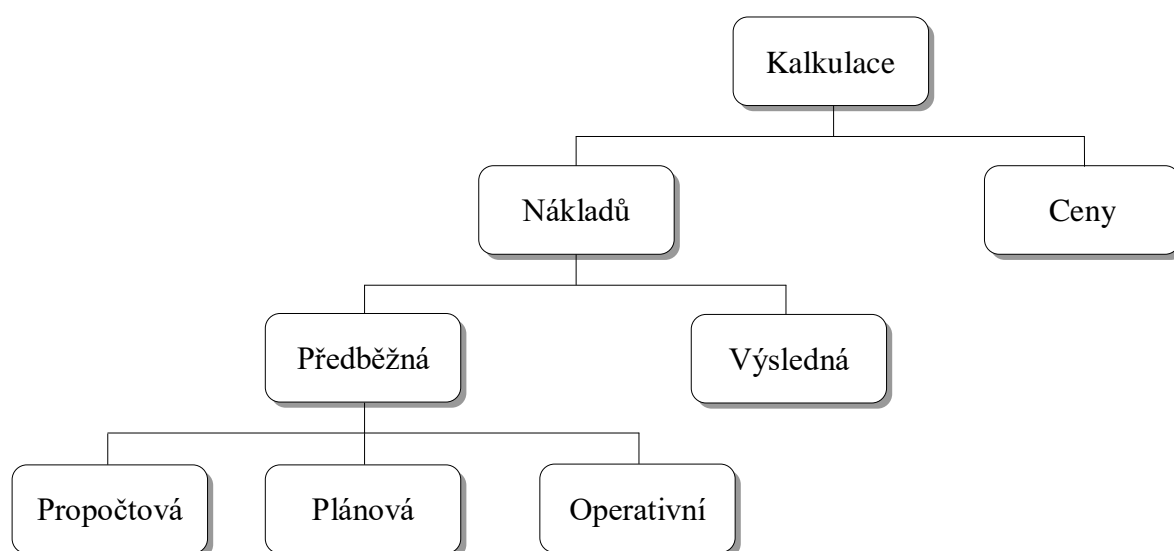


## 4.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém je vymezen jako soubor všech kalkulací sestavovaných v podniku a vztahů mezi nimi. Jedná se o hlavní prostředek řízení nákladů na výkony. Kalkulační systém má povinnost zajistit metodickou jednotu kalkulací a jejich vzájemnou návaznost. Tento systém zahrnuje různé typy kalkulací, jejichž počet závisí na druhu a velikosti podniku, na požadavcích na vypovídací schopnost kalkulací a na nutnosti jejich využití v různých časových intervalech. Schéma kalkulačního systému znázorňuje následující obrázek 4.1 (Hradecký, 2008).

Mnoho společností často provádí kalkulace nákladů, které jsou schopny sloužit jako podklad pro cenová rozhodování. Nejčastěji používaná je kalkulace úplných nákladů, tzv. absorpční kalkulace, která přiřazuje jednicové náklady výkonu i náležitou část režijních nákladů. Kromě tradičních absorpčních kalkulací existují také tzv. neabsorpční kalkulace, neboli kalkulace neúplných nákladů, které přiřazují produktu jen část nákladů (Popesko, 2016).

Jak je možné vidět na obrázku 4.1, nákladové kalkulace lze členit z časového hlediska na kalkulace předběžné a kalkulace výsledné. Konkrétněji se rozlišují dvě hlavní situace v závislosti na tom, jaký mají účel a v jaké fázi realizačního procesu se sestavují.



Obr. 4.1: Schéma kalkulačního systému

Zdroj: vlastní zpracování dle Krále (2018, s. 213)

**Předběžné kalkulace** se používají v případě, kdy se kalkulace sestavuje před začátkem realizačního procesu tvorby výkonu či v jeho průběhu. Tyto informace jsou poté využity především jako základ pro stanovování cen. Tento typ kalkulací se vyznačuje tím, že v okamžiku jejich sestavování podnik nemá k dispozici údaje o objemu vstupů, který daný produkt spotřeboval (Popesko, 2016).

V některých případech je možné se setkat s několika dalšími druhy předběžných kalkulací: propočtové kalkulace, plánové kalkulace a operativní kalkulace. **Propočtové kalkulace** poskytují podklad pro předběžné hodnocení efektivnosti, popř. pro návrh ceny výkonu, který je nově zaváděn či prováděn individuálně. Sestavují se ve fázi, kdy pro tyto produkty ještě neexistují příslušné spotřební a výkonové normy. Proto výpočet těchto kalkulací vychází z údajů o podobných produktech (například ceny), které má podnik k dispozici. Cílem propočtové kalkulace je především určit nákladovou náročnost výkonu odpovídající stávajícím schopnostem společnosti a zajistit podklad pro zpracování cenové nabídky (Král, 2018).

**Plánové kalkulace** se sestavují pro výkony, které se budou vyrábět v delším časovém horizontu. Obvykle jejich výroba trvá alespoň jeden rok. Tyto kalkulace se zpracovávají v souvislosti s detailní konstrukční a technologickou přípravou výroby daného produktu. V rámci těchto kalkulací se stanovují i výchozí spotřební a výkonové normy. Dále se také upravují o inovace a změny, k nimž dochází v celém daném období. Plánová kalkulace má zpravidla dvě podoby. První podobou je plánová kalkulace dílčího období a představuje úroveň nákladů v jednotlivých časových obdobích, která následuje po uskutečnění předpokládaných změn. Druhá je ve formě plánové kalkulace celého hodnoceného období, což je v zásadě vážený aritmetický průměr jednotlivých úrovní předem určených nákladů. Váhami jsou předpokládány objemy výkonů vyráběných v daných dílčích obdobích. Plánové kalkulace slouží jako nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů a jsou jedním z podkladů, které se používají pro sestavení rozpočtové výsledovky (Král, 2018).

**Operativní kalkulace** určují výši předem daných nákladů, které přísluší dosaženým podmínkám, ve kterých se výrobní proces realizuje. Jsou platné ode dne, kdy nastala změna podmínek v průběhu výroby výkonů. Vyjadřují tedy úroveň nákladů s tím, že budou splněny konstrukční, technologické a výrobní předpoklady. Ty se nacházejí v konstrukční a technologické dokumentaci. Operativní kalkulace jsou zpracovány hlavně v položkách

přímých jednicových nákladů podle operativních spotřebních a výkonových norem. Jsou využívány jako prostředek při kontrole plnění a zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům. Prostřednictvím těchto kalkulací lze také kontrolovat, zda je zajištěn roční plán nákladů na tvorbu výkonů (Král, 2018).

Na druhou stranu **výsledné kalkulace** se sestavují po ukončení realizace výkonu, tedy při dokončení a prodeji výkonu. Firma již má všechny dostupné informace o skutečných hodnotách objemu spotřebovaných vstupů a může použít tyto data při sestavování kalkulace. Pomocí těchto kalkulací je možné provést zpětné hodnocení hospodárnosti výrobních útvarů a slouží také k ověření skutečnosti operativních kalkulací výkonů. Je schopna posoudit, jestli skutečná výše spotřebovaných vstupů se shoduje s jejím odhadem, který byl uskutečněn před zahájením realizačního procesu. Výsledné kalkulace mají největší význam v takových podmínkách podnikání, pro které je typický delší výrobní cyklus a finální produkt v podobně zakázky. Příkladem může být stavební výroba nebo činnost projekčních, výzkumných a vývojových pracovišť. Naopak tomu je v podmínkách podnikání s hromadnou a sériovou výrobou produktů, které se vyznačují krátkým výrobním cyklem a nejsou určeny pro konkrétního zákazníka, jako je například výroba obuvi a oděvů, domácích elektrospotřebičů a další (Král, 2018), (Popesko, 2016).

## 4.2 Kalkulační vzorce

Pojem kalkulační vzorec představuje strukturu, ve které se zachycují náklady výkonů v každé společnosti individuálně. Tento vzorec však nemá žádnou jasně danou formu vykazování. Pro kalkulační systém dynamických organizací je charakteristické to, že postup řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, spojitost s kalkulací ceny a dalších hodnotových veličin se stanovuje variantně na základě uživatele a rozhodovací úlohy, jejíž výsledek má kalkulace přinést (Král, 2010).

Pomocí kalkulačního vzorce se tedy vyjadřují náklady na výkon. Skládá se z jednotlivých kalkulačních položek, které se vztahují ke konkrétnímu výkonu, jsou seřazeny v daném pořadí a zahrnují náležité peněžní částky. K řazení položek kalkulačního vzorce se používá kalkulační členění nákladů, které obsahuje položky jednicových a režijních nákladů (Hradecký, 2008).

Ačkoli se zpravidla u každého podniku může kalkulační vzorec lišit, existuje několik typů sestavení kalkulačního vzorce, jež jsou definovány v rámci manažerského účetnictví. Kalkulační vzorce jsou rozdílné u každé společnosti z toho důvodu, že každá z nich má různou strukturu nákladů a odlišné požadavky na evidenci a řízení těchto nákladů (Popesko, 2016).

#### 4.2.1 Typový kalkulační vzorec

Podstatným znakem tohoto druhu kalkulačního vzorce je rozdělení režijních nákladů do tří skupin, a to výrobní režie, správní režie a odbytové náklady. Nejprve se k přímým nákladům přičte výrobní režie, což představuje režijní náklady související s výrobou. Poté se k nákladům výkonu přičte správní režie, která obsahuje náklady na obsluhu a řízení podniku. Na závěr se přičítají odbytové režijní náklady a zisková přírážka. Typový kalkulační vzorec se postupně stal základem pro kalkulační vzorce, které se používají v praxi i v současnosti. Přestože se jednotlivé skupiny režii mohou lišit například v počtu, pojmenování či obsahu, jejich postupné přičítání k přímým nákladům zůstává beze změny (Popesko, 2016). Typový kalkulační vzorec poskytuje celkem uspokojivou představu o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů i přesto, že je považován za minimalistickou podobu kalkulačního vzorce (Hradecký, 2008). Struktura typového kalkulačního vzorce je znázorněna na níže uvedeném obrázku 4.2.

Přímý materiál	
+ Přímé mzdy	
+ Ostatní přímý materiál	
+ Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
= <i>Vlastní náklady výroby (provozu)</i>	
+ Správní režie	
<hr/>	
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	
+ Odbytové náklady	
<hr/>	
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	
± Zisk (ztráta)	
<hr/>	
= <i>Cena výkonu (základní)</i>	

Obr. 4.2: Typový kalkulační vzorec

Zdroj: vlastní zpracování dle Popeska (2016, s. 71)

Nicméně tento typ kalkulačního vzorce má řadu nedostatků, které vyplývají z jeho nevhodné struktury nákladů. Slučuje nákladové položky, jejichž vztah ke kalkulovaným výkonům se liší. Tyto položky by se měly přiřazovat z hlediska jiných alokačních principů. Dále slučuje také nákladové položky bez ohledu na jejich význam během řešení určitých rozhodovacích úloh. Mimoto je statickým vyobrazením vzájemného vztahu mezi náklady a kalkulační jednotici. Avšak informuje o průměrné výši nákladů, které připadají na kalkulační jednotici, nikoli o změnách nákladů (Král, 2018).

## 4.2.2 Retrográdní kalkulační vzorec

Existuje celá řada společností, které působí na silně konkurenčních trzích, a používají tento druh kalkulačního vzorce. Hlavním rysem retrográdního kalkulačního vzorce je rozlišení kalkulace nákladů a kalkulace ceny výkonů. Rozdíl mezi těmito kalkulacemi spočívá v různém přístupu k tvorbě obou kalkulací. Je založen na ceně podnikového výkonu, která je tvořena nejen jako přírážka k celkovým nákladům, ale je dána i konkurenčním prostředním. Organizace tedy musí přijmout tržní cenu výkonu. Za takových podmínek pak náklady tvoří rozdíl mezi cenou výkonu a požadovaným ziskem. Jedná se o rozdílový vztah reálné kalkulace nákladů, průměrného zisku a dosažené ceny, nikoli o součtový vztah mezi položkami kalkulačního vzorce jak tomu je v případě typového kalkulačního vzorce a vzorce dynamické kalkulace (Král, 2018), (Popesko, 2016).

Retrográdní kalkulační vzorec je vyobrazen na následujícím obrázku 4.3.

Základní cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnění

- Slevy zákazníkům – sezónní

– množstevní

---

= *Cena po úpravách*

- Náklady

---

= *Zisk*

*Obr. 4.3: Retrográdní kalkulační vzorec*

Zdroj: vlastní zpracování dle Popeska (2016, s. 73)

Kalkulace výkonů přináší velmi významné informace pro hodnotové řízení a představuje určitou formu kalkulačního vzorce. Cílem takového kalkulačního vzorce není stanovit

nebo zjistit náklady výkonu, nýbrž jeho přínos (zisk, marži). Rozdíl spočívá jak v řazení položek kalkulace, tak i v různém pohledu na tyto položky. Význam provedeného výkonu je možné zhodnotit na základě jeho přínosu firmě, a nikoliv dle jeho nákladů (Fibírová, 2007).

### 4.2.3 Dynamická kalkulace

Princip dynamické kalkulace je založen na kalkulačním rozdělení nákladů na náklady přímé a nepřímé a na členění nákladů z hlediska fází reprodukčního procesu. Tato kalkulace vychází z odděleného sledování fixních a variabilních nákladů. Poskytuje informaci o tom, jaký vliv budou mít změny v objemu prováděných výkonů na náklady v jednotlivých fázích. Čím nižší bude počet vyráběných produktů při stále stejně vysokých fixních nákladech, tím bude podíl těchto fixních nákladů na jeden produkt vyšší (Popesko, 2016).

Strukturu dynamické kalkulace lze vidět na obrázku 4.4.

Přímé (jednicové) náklady	
+ Ostatní přímé náklady	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
= <i>Přímé náklady celkem</i>	
+ Výrobní režie	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
= <i>Vlastní náklady výroby</i>	
+ Přímé prodejní náklady	– variabilní
	– fixní
+ Prodejní režie	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
= <i>Vlastní náklady výkonu</i>	
+ Správní režie	– variabilní
	– fixní
<hr/>	
= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i>	

Obr. 4.4: Vzorec dynamické kalkulace

Zdroj: vlastní zpracování dle Krále (2018, s. 155)



Některé společnosti využívají i kalkulaci se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů. Její kalkulační vzorec vychází ze vzorce kalkulace variabilních nákladů, který zvláště sleduje fixní náklady podniku související s konkrétním výkonem, skupinou výkonů a s celým podnikem. Jeho modifikací je pak kalkulace relevantních nákladů. Rozdílem je to, že nákladové položky se podrobněji člení na náklady, které ovlivňují peněžní toky v daném období, a které nikoliv (Král, 2018).

### **4.3 Kalkulační techniky**

V případě jednicových nákladů nenastávají žádné problémy při jejich přičítání, neboť jejich vztah k určitému předmětu kalkulace je vyjádřen příčinnou vazbou a přičítají se přímo kalkulační jednici. U režijních nákladů se nevyskytuje příčinná souvislost s daným druhem či jednotkou výkonů podniku. Režijní náklady je tedy nutné přičíst nepřímo kalkulačním jednicím. Způsoby rozvrhování režijních (nepřímých) nákladů se označují jako kalkulační techniky (Hradecký, 2008).

Cílem jejich postupu je nalezení vzájemné souvislosti mezi výkony a kalkulovanými režijními náklady. Základním východiskem je, že tyto náklady by se měly přiřazovat podle principu příčinné souvislosti. V situaci, kdy neexistuje taková příčinná souvislost, se aplikuje princip únosnosti. Na základě tohoto principu jsou tyto náklady přiřazovány podle toho, jaké množství nákladů unese prodejní cena výkonu (Fibířová, 2007).

Obecně se využívají následující kalkulační techniky:

- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková (Hradecký, 2008).

#### **4.3.1 Kalkulace dělením**

Kalkulace dělením je nejjednodušší technikou nákladové kalkulace a označuje se také jako prostá kalkulace dělením. Základem této kalkulace je stanovení nákladů na jednotku výkonu jako prostý podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonů. Ve výrobní společnosti se náklady na produkt kvantifikují jako podíl celkových nákladů podniku a počtu vyrobených výrobků. Využívá se ve firmách se stejnorodou hromadnou výrobou jako například ve výrobě elektrické energie apod. V některých případech se také uplatňuje



v podnicích, které poskytují služby. Princip sestavení kalkulace dělením spočívá v tom, že se sečtou všechny vzniklé náklady v podniku a následně se vydělí všemi vyrobenými jednotkami. Výsledkem jsou plné náklady na jednotku výkonu, tedy kalkulační jednici.

Realizační náklady jakéhokoliv výkonu musí být stejné u každé jednotky produkce při využití této kalkulační techniky v dlouhém časovém období. Nicméně může nastat i taková situace, kdy je produkt sice homogenní, ale například způsob jeho distribuce daným spotřebitelům nebo náklady související s doprovodnými službami se mohou lišit (Popesko, 2016).

#### **4.3.2 Kalkulace dělením s poměrovými čísly**

Kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalenčními) čísly je zvláštním druhem kalkulace dělením. I tato technika se používá v organizacích se stejnorodou výrobou, avšak jednotlivé produkty nejsou zcela homogenní. Nejčastěji se uplatňuje v hromadné výrobě, kde se technologicky podobné produkty liší právě v jednom měřitelném technickém parametru. Produkty se mohou lišit například velikostí, hmotností, délkou, jakostí atd. Tato kalkulační technika alokuje náklady prostřednictvím přepočtu dle předem určených poměrových (ekvivalenčních) čísel, která slouží k charakteristice měřitelných rozdílů mezi jednotlivými výrobky. Nejčastěji se uplatňuje v hromadné výrobě, kde se technologicky podobné produkty odlišují jedním technickým parametrem.

Postup kalkulace dělením s poměrovými čísly začíná určením typického představitele produktů. Ostatním produktům se stanoví poměrové (ekvivalenční) číslo podle typického představitele poměrem k jejich zvolenému technickému parametru. Následně se vypočítá celkový počet typických představitelů, podle kterého se pak určí náklady na jednoho typického představitele. Nakonec se vypočítají náklady na jednotlivé produkty vynásobením nákladů na typického představitele poměrovým číslem, které odpovídá každému produktu.

Stejně jako v případě prosté kalkulace dělením není ani kalkulace dělením s poměrovými čísly schopná rozlišit náklady na doprovodné činnosti společnosti týkající se například zákazníků či jejich obsluhy. Je tedy nutné správně nastavit poměrová čísla a ověřit si, jestli se skutečná spotřeba nepřímých nákladů shoduje s charakterem kalkulace. Kromě toho

zvolené poměrové číslo může dobře vystihovat rozdíly mezi jednotlivými produkty. Avšak to neznamená, že i celková výše přiřazených nákladů bude v souladu s těmito rozdíly. Z důvodu všech těchto omezení se kalkulace dělením s poměrovými čísly v této podobě používá velmi zřídka (Popesko, 2016).

### **4.3.3 Kalkulace přírážková**

V situaci, kdy společnosti vyrábějí různorodé produkty, nelze využívat žádnou z výše popsaných kalkulací dělením k alokaci nepřímých nákladů. Kalkulace přírážková tedy nachází využití v podnicích s heterogenní výrobou. Tyto produkty zahrnují odlišné druhy a množství materiálu, jsou různě pracné a vytvářejí nestejnou zátěž na výrobní zařízení ve firmách. Nepřímé (režijní) náklady, které vznikají při použití takového zařízení, je potřeba přičíst jednotlivým kalkulačním jednicím na základě vhodně zvolených tzv. rozvrhových základů. Režijní náklady jsou většinou kalkulovány pomocí přírážek (Hradecký, 2008).

Tato kalkulační technika se také často označuje jako zakázková kalkulace, neboli absorption costing, a je jedním z nejvíce rozšířených konceptů, které se používají pro kalkulaci nákladů výkonů. Přírážková kalkulace stanovuje úroveň nepřímých nákladů, které přísluší danému výkonu podle rozvrhové základny, která vyjadřuje režijní přírážky či sazby. Rozvrhová základna je vztahová veličina, pomocí níž se provádí alokace nákladů a která by měla ovlivňovat spotřebu nepřímých nákladů. Při použití přírážkové kalkulace jsou tyto náklady připočítávány proporcionálně k výši určité rozvrhové základny (Popesko, 2016).

Rozvrhová základna je tedy klíčovou součástí přírážkové kalkulace, která by měla splňovat několik požadavků:

- mělo by se jednat o veličinu, ke které mají rozvrhované nepřímé náklady největší možný vztah příčinné souvislosti týkající se jejich celkové výše a změn;
- měla by být dostatečně velká, aby v důsledku malých změn v rozvrhové základně nevznikly nadměrné odchylky v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici;
- vztah mezi rozvrhovou základnou a rozvrhovanými nepřímými náklady by měl být poměrně stálý tak, aby mezi nimi existovala proporcionalita;
- rozvrhová základna by měla být jednoduchá, snadno zjistitelná a kontrolovatelná.

V praxi v některých případech je obtížné vyhovět všem těmto požadavkům, a proto je někdy tolerována případná nepřesnost kalkulace. Avšak je důležité, aby byl minimálně první požadavek dodržen (Hradecký, 2008).

Jako rozvrhové základy se mohou použít hodiny práce, strojové hodiny, množství rozpracovávaného materiálu, objem výkonů, počet výrobní dávek, počet dodávek či výnosy z prodeje (Šoljaková, 2010).

Zpravidla se rozvrhové základny člení na peněžní a naturální. V případě peněžních rozvrhových základů je vyjádřena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření s ohledem na zvolenou peněžní základnu. U naturálních rozvrhových základů se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny.

Obecně mají přírážkové kalkulace dvě základní metody, a to sumační a diferencovanou metodu. Sumační metoda předpokládá, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjí úměrně jedné veličině, což je za určitých podmínek nemožné splnit. V praxi se proto většinou používá diferencovaná metoda, která různým skupinám nepřímých nákladů přiřazuje různé rozvrhové základny (Fibírová, 2007).

Nejčastěji se režijní náklady rozdělují do skupin na základě podnikových funkcí na režii zásobovací, výrobní, odbytovou a správní. V zásobovací režii jsou obsaženy náklady, které souvisí se zajištěním nákupu, příjmu materiálu, vstupní kontroly a uskladnění materiálu. Výrobní režie zahrnuje náklady týkající se výrobního procesu a jeho doprovodnými činnostmi. Odbytová režie obsahuje náklady spojené s prodejem, expedicí, reklamou a dalšími činnostmi souvisejícími s odbytem. V rámci správní režie jsou sdruženy především fixní náklady, které se týkají infrastruktury podniku a jeho správních útvarů.

V některých progresivnějších organizacích se uplatňuje i rozdělení režijních nákladů z hlediska jejich vztahu k objemu produkováných výkonů na fixní variabilní a správní režii. V rámci fixní režie jsou zahrnuty náklady, které se nemění s ohledem na množství výkonů. U fixní režie je složité zvolit rozvrhovou základnu, mnohdy se volí suma přímých nákladů či normohodina vyjadřující přímou práci. Variabilní režie zajišťuje alokaci nákladů, které se mění v závislosti na množství výkonů, ale jejich vztah k jednotlivým výkonům není možné objektivně zjistit. Její rozvrhovou základnou je zejména přímá práce

či strojohodina. Správná režie je totožná se správnou režii uvedenou v předcházejícím odstavci (Popesko, 2016).

Dle Fibírové (2007) jsou v přírážkové kalkulaci uplatňovány následující vzorce 4.1 a 4.2. U peněžní rozvrhové základny se používá vztah:

$$\text{Procento přírážky nepřímých režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} \times 100 \quad (4.1)$$

U naturální rozvrhové základny platí:

$$\text{Sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \quad (4.2)$$

Výhodou peněžních rozvrhových základen je fakt, že je lze snadno a přesně identifikovat. Naopak jejich nevýhodou je slabý vzájemný vztah mezi vývojem nepřímých nákladů a oceněním v rozvrhové základně. Navíc se peněžní rozvrhové základny často mění pouze v okamžiku, kdy dojde ke změnám cen spotřebovaných zdrojů (například pořizovací ceny materiálu, mzdové tarify). Z toho vyplývá, že peněžní základny jsou nestálé a neumožňují porovnat procenta přírážek nepřímých režijních nákladů v konkrétních obdobích. S naturálními rozvrhovými základnami se sice neváží tyto problémy, ale výrazně složitěji se zjišťují. Výběr naturálních základen probíhá buď dle zkušenosti, nebo pomocí technicko-ekonomických rozborů. V současnosti se v praxi stále častěji používají právě naturální rozvrhové základny pro alokaci nákladů přírážkovou metodou kalkulace (Fibírová, 2007).

Mezi nevýhody přírážkové kalkulace je stále se snižující vzájemná souvislost mezi nepřímými náklady a nějaké snadno určené rozvrhové základně. To má za následek, že přírážková kalkulace je méně přesná a relativně často nadhodnocuje, respektive podhodnocuje náklady jednotlivých výkonů. Přírážková kalkulace tedy může být výrazně nepřesná tehdy, kdy jsou použity nevhodné rozvrhové základny (Popesko, 2016).

Popesko a Papadaki (2016) ve své knize rovněž uvádějí několik zásad, které je dobré dodržet pro získání nejvyšší možné míry kvality výstupu:

- pravidelná aktualizace režijní přírážek a sazeb;

- vhodné rozdělení režijních nákladů do jednotlivých režii, resp. skupin nákladů;
- správné stanovení rozvrhových základů;
- využití střediskových režijních sazeb v případě existence několika výrobních divizí, závodů nebo druhů strojních zařízení.

## 4.4 Metody kalkulace

Metoda kalkulace představuje způsob, jakým je možné zjistit výši nákladů a dalších hodnotových veličin na konkrétní výkon. Zpravidla je závislá na:

- vymezení předmětu kalkulace;
- způsobu alokace nákladů předmětu kalkulace;
- struktuře nákladů, pomocí které jsou náklady přiřazovány ke kalkulačním jednicím (Fibírová, 2007).

Metodou kalkulace jsou označovány postupy, díky kterým lze v rámci předběžné kalkulace předem určit rozpočtované náklady, v případě výsledné kalkulace se stanovuje skutečná výše nákladů na kalkulační jednici (Hradecký, 2008).

Na základě charakteru výrobního procesu se metody kalkulace člení na sdružené a nesdružené výroby. V rámci sdružené výroby nastává situace, kdy výrobu jednoho produktu není možné oddělit od výroby dalších produktů, přičemž jejich výroba je často i nežádoucí. Příkladem může být zpracování ropy či výroba chemická a zemědělská. V opačném případě se jedná o nesdruženou výrobu (Popesko, 2016).

### 4.4.1 Kalkulace ve sdružených výroбах

Hlavním záměrem kalkulace sdružených výkonů je zajistit podklady pro řízení hospodárnosti sdruženého procesu jako celku. Tato kalkulace používá postupy, kterými se stanovují nepřímé náklady, jejichž kombinace je ovlivněna strukturou a charakterem společně vznikajících výkonů. Obecně se používají dvě metody těchto kalkulací, a to odčítací a rozčítací (Král, 2018).

**Odčítací metoda kalkulace** se používá za takových okolností, kdy výsledkem sdružené výroby jsou vedle hlavních výkonů i produkty vedlejší. Z toho důvodu, že hlavní i vedlejší produkty vznikají zároveň v jednom výrobním procesu, není možné samostatně stanovit

náklady na výrobu každého produktu. Pro výpočet nákladů hlavního produktu je nutné od celkových nákladů sdruženého výrobní procesu odečíst náklady vedlejších produktů. Náklady na jeden hlavní produkt lze získat tak, že výsledek tohoto výpočtu se vydělí množstvím všech hlavních produktů. V případě ocenění nákladů hlavního produktu se od nákladů na sdružený výrobní proces odečtou prodejní ceny vedlejších produktů snížené o zisk (Hradecký, 2008).

V případě, kdy vedlejší produkty mají nižší prodejní hodnotu či nejsou významné pro rozhodování, se využívá právě odčítací metoda kalkulace. Výhodou této metody představuje její jednoduchost. Nevýhodou je oceňování vedlejších výkonů tržními cenami, což má za následek neúměrné snižování nákladů na hlavní produkty (Popesko, 2016).

**Rozčítací metoda kalkulace** se využívá v situacích, kdy výsledkem sdruženého procesu jsou produkty, které jsou považovány v souvislosti s jejich důležitostí za hlavní nebo takřka rovnocenné. Náklady na jednotlivé výkony by měly být vypočítány co nejpřesněji. Rozpočítání nákladů slouží jak k jejich ocenění při určení prodejní ceny, tak i k ocenění zásob, pokud na konci období nebudou prodány všechny sdružené produkty (Popesko, 2016).

Kalkulace sdružených výkonů je založena na určitém podílu celkových nákladů, které jsou alokovány na jednotlivé druhy výkonů. Tento podíl je dán pomocí dělení s poměrovými čísly, na jehož principech je tato metoda postavena. V tomto případě poměrová čísla představují různé rozvrhové základny vztahující se k vynaloženým nákladům a prováděným výkonům (Král, 2018).

#### **4.4.2 Kalkulace v nesdružených výrobach**

Jako nesdružená výroba je označována situace, kdy je do výroby zapojeno více vstupů. V rámci nesdružené výroby je možné se setkat se čtyřmi základními metodami kalkulace: prostá, fázová, stupňová a zakázková metoda. Tyto metody se liší z hlediska možnosti jejich uplatnění v různých typech výroby. Podávají takové informace, které jsou důležité pro zjištění i stanovení nákladové náročnosti výkonů v podniku. V praxi se nazývají metody evidence a kalkulace nákladů podnikových výkonů.

**Prostá metoda** se nejvíce uplatňuje ve výrobních organizacích, kdy je jejich předmětem činnosti pouze jeden druh výkonu. Proces, ve kterém probíhá výroba tohoto druhu výkonu, nesmí být členitý. Příkladem může být výroba energie (Král, 2018).

**Fázová metoda** se používá v podnicích, které vyrábějí jediný produkt nebo skupinu stejnorodých produktů. Výrobní proces je v tomto případě členitý a je rozdělen do několika fází. Jako předmět kalkulace jsou zde použity právě výrobní fáze, nikoliv výkony. Náklady se sledují zvlášť pro každou výrobní fázi. V každé fázi se náklady na kalkulovaný polotovar spočítají prostou metodou kalkulace. Pro stanovení nákladů na konečný produkt se sečtou dílčí náklady z každé fáze (Popesko, 2016).

**Stupňová metoda** se stejně jako fázová metoda uplatňuje v členitých výrobních procesech. Na rozdíl od fázové metody se používá spíše pro kalkulace v heterogenních výroбах, kde se nejprve vyrábějí polotovary. Ty jsou dále buď zpracovávány v podniku, nebo prodány přímo externím odběratelům. Předmětem kalkulace jsou jak konečné produkty, tak i polotovary. Náklady na hlavní produkt se sledují na základě jednotlivých stupňů a kalkulačních položek. Smyslem stupňové metody kalkulace je to, že se náklady jednotlivých výrobních stupňů kumulují. V posledním stupni jsou zahrnuty veškeré náklady na produkt. Probíhá to tak, že materiálové náklady následujícího stupně jsou tvořeny veškerými výkony ze stupně předcházejícího, ke kterým se přidají dané zpracovací náklady (Fibířová, 2007), (Popesko, 2016).

**Zakázková metoda** se obvykle využívá také ve firmách s heterogenní výrobou. Základním rysem zakázkové metody však je, že se jednotlivé produkty či série produktů vyrábí dle individuálních objednávek zákazníků. Tato metoda se používá i v hromadné výrobě pro odlišení jednotlivých výkonů, které vznikají odlišným způsobem z kapacitních, konstrukčních, technologických nebo organizačních důvodů. Jelikož tyto výkony či jejich skupiny mají odlišnou nákladovou náročnost, je potřeba sledovat jejich náklady odděleně. Podklad, který umožňuje pro toto detailní rozdělení nákladů, se zpravidla nazývá číslo zakázky neboli výrobní příkaz. Předmětem kalkulace jsou jednotlivé výkony, resp. malé série. Jejich množství či rozsah je určen předem vhodným výrobním příkazem (Král, 2018).

#### 4.4.3 Kalkulace podle aktivit (ABC)

Kalkulace podle aktivit, neboli Activity-Based Costing (ABC), vznikla jako reakce na nedostatky související s aplikací tradičních kalkulačních technik, zejména přírážkové kalkulace. U této kalkulace se vyskytuje riziko v podobě nevhodně zvolené rozvrhové základny, což by mohlo vést k nepřesným výsledkům kalkulace. Kromě toho je přírážková kalkulace velmi nepružná, a to především v případě, kdy dochází k častým změnám v objemu a struktuře výkonů v podniku (Popesko, 2016).

Dále ke vzniku kalkulační metody ABC vedl například i zájem zákazníků o komplexní dodávky, což vede k nárůstu struktury podnikových výkonů, většinou v nepřímé úměře k objemu výkonů. Dalším důvodem zavedení těchto kalkulací bylo například to, že odběratelé se snaží o minimalizaci průměrné výše výrobních zásob a vytvářejí tlak na výrobce, kteří jsou donuceni dodávat široký sortiment produktů v kratších časových obdobích. V neposlední řadě bylo příčinnou postupné zkracování životnosti poskytovaných produktů a výrazně se zvyšující požadavky zákazníků na kvalitu nabízených výkonů. Z těchto důvodů vznikla metoda ABC, která eliminuje tyto problémy (Král, 2018).

Jak uvádí Popesko (2016, s. 140): „*ABC kalkulace představuje komplexní model toku nákladů, který respektuje skutečný průběh jednotlivých činností a operací, jež se v rámci organizace provádějí.*“ Smyslem metody ABC je tedy přiřazení nákladů skutečným výkonům jednotlivých činností a aktivit. Cílem ABC kalkulace je hledání příčiny vzniku nepřímých nákladů a jejich následná adresná alokace podnikovým výkonům a produktům vedoucí ke vzniku těchto nákladů.

Během metody ABC se pracuje se třemi druhy nákladů. Nejprve se jedná o přímé náklady, které je možné přímo přiřadit k danému nákladovému objektu. Druhou skupinou jsou nealokovatelné náklady, které jsou čistě fixní a nemají jakýkoliv vztah k podnikovým činnostem a aktivitám. Tyto náklady lze přiřadit objektům proporcionalně dle objemu celkových přiřazených nákladů, či mohou být pokryty vytvořenou marží. Mají velmi nízký podíl na celkových nákladech, kolem 5 %. Další kategorií nákladů jsou alokovatelné náklady pomocí aktivit, které představují tradiční režijní náklady. Právě tyto náklady jsou skutečným předmětem zájmu metody ABC a jejich alokací probíhá s využitím definované struktury aktivit.



V rámci ABC kalkulace se používá velmi důležitý pojem tzv. Cost Driver, do češtiny lze přeložit jako vztahová veličina. Cost Driver vyjadřuje vzájemný vztah mezi náklady aktivity a nákladovým objektem. Tento vztah tvoří skutečné činnosti a aktivity prováděné v podniku s cílem tvorby výkonů, nikoliv rozvrhová základna jak tomu bylo v případě přírážkových kalkulací. Cost Drivers představují příčinné faktory, které mají vliv na změnu výše nákladů aktivity (Popesko, 2016).

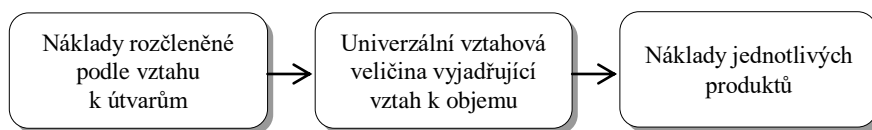
Dle Krále (2018, s. 194) se ABC kalkulace obecně skládá z následujících šesti kroků:

1. *„Vymezení stejnorodých skupin nákladů (Cost Pools), které jsou charakteristické vztahem k aktivitám, které vyvolávají jejich vznik.*
2. *Vymezení příčiny vzniku nákladů a vyjádření této příčiny pomocí vztahových veličin (Cost Drivers), které vyvolávají vznik nákladů.*
3. *Stanovení, resp. zjištění úrovně příslušné stejnorodé skupiny nákladů a rozsahu (velikosti, objemu) příslušné vztahové veličiny.*
4. *Stanovení, resp. zjištění výše nákladů vyvolaných jednotkou vztahové veličiny.*
5. *Stanovení, resp. zjištění rozsahu (velikost, objemu) vztahové veličiny, který byl vyvolán konkrétními druhy kalkulovaných (zejména finálních) výrobků, prací nebo služeb (Activity Drivers).*
6. *Přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednotci výrobku, práce nebo služby.“*

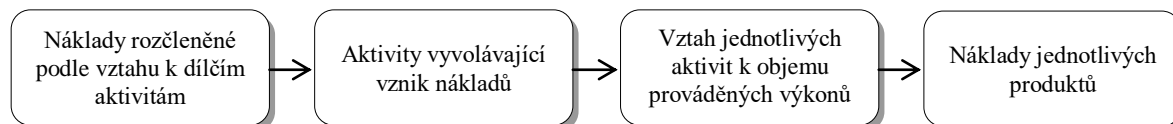
Rozdíl mezi tradiční metodou kalkulace a metodou kalkulace ABC spočívá hlavně v tom, že u tradiční metody v první fázi jsou přiřazovány náklady útvarům a tyto náklady jsou na základě rozvrhové základny alokovány podnikovým výkonům na základě rozvrhové základny vyplývající z objemu výkonů na jednotlivé výkony. Naopak u metody ABC v první fázi se přiřazují náklady aktivitám a ty jsou dále alokovány přes rozvrhové základny, které vychází z rozsahu aktivit (Šoljaková, 2010).

Následující obrázek 4.6 zobrazuje porovnání tradičního postupu kalkulace a metody ABC.

### Tradiční kalkulační postup



### Postup metody kalkulace ABC



*Obr. 4.6: Porovnání tradičního kalkulačního postupu a metody kalkulace ABC*

Zdroj: vlastní zpracování dle Krále (2018, s. 194)

## 5 Charakteristika společnosti OEZ s.r.o.

Orlické elektrotechnické závody, zkráceně OEZ, je česká moderní firma, která sídlí ve městě Letohrad. Toto město se nachází v podhůří Orlických hor na řece Tichá Orlice. Tato společnost působí na elektrotechnickém trhu již více než sedmdesát pět let. Díky dlouholeté tradici se stala komplexním dodavatelem produktů a služeb v oblasti jištění elektrických obvodů a zařízení nízkého napětí. Na Orlickoústecku podstatným způsobem ovlivňuje zaměstnanost a řadí se mezi největší firmy v regionu zásluhou svých cca 2 000 zaměstnanců. Podnik má k dispozici vlastní výrobní a vývojové kapacity. Navíc úzce spolupracuje s výzkumnými institucemi a vysokoškolským sektorem. Kromě hlavního závodu v Letohradě má společnost také provoz v Králíkách a v Bruntálu.

V roce 2007 se OEZ stal součástí skupiny Siemens, kdy 96,25 % společnosti OEZ získala společnost Siemens International Holding B.V. a zbylých 3,75 % připadlo společnosti Siemens, s.r.o. OEZ se řadí mezi nejmodernější výrobní závody v České republice právě díky spojení s touto společností. Přesto stále drží svou tradici. Původní značka produktů OEZ zůstala zachována. Z toho důvodu má tato firma významný podíl na trhu v České republice i na Slovensku.

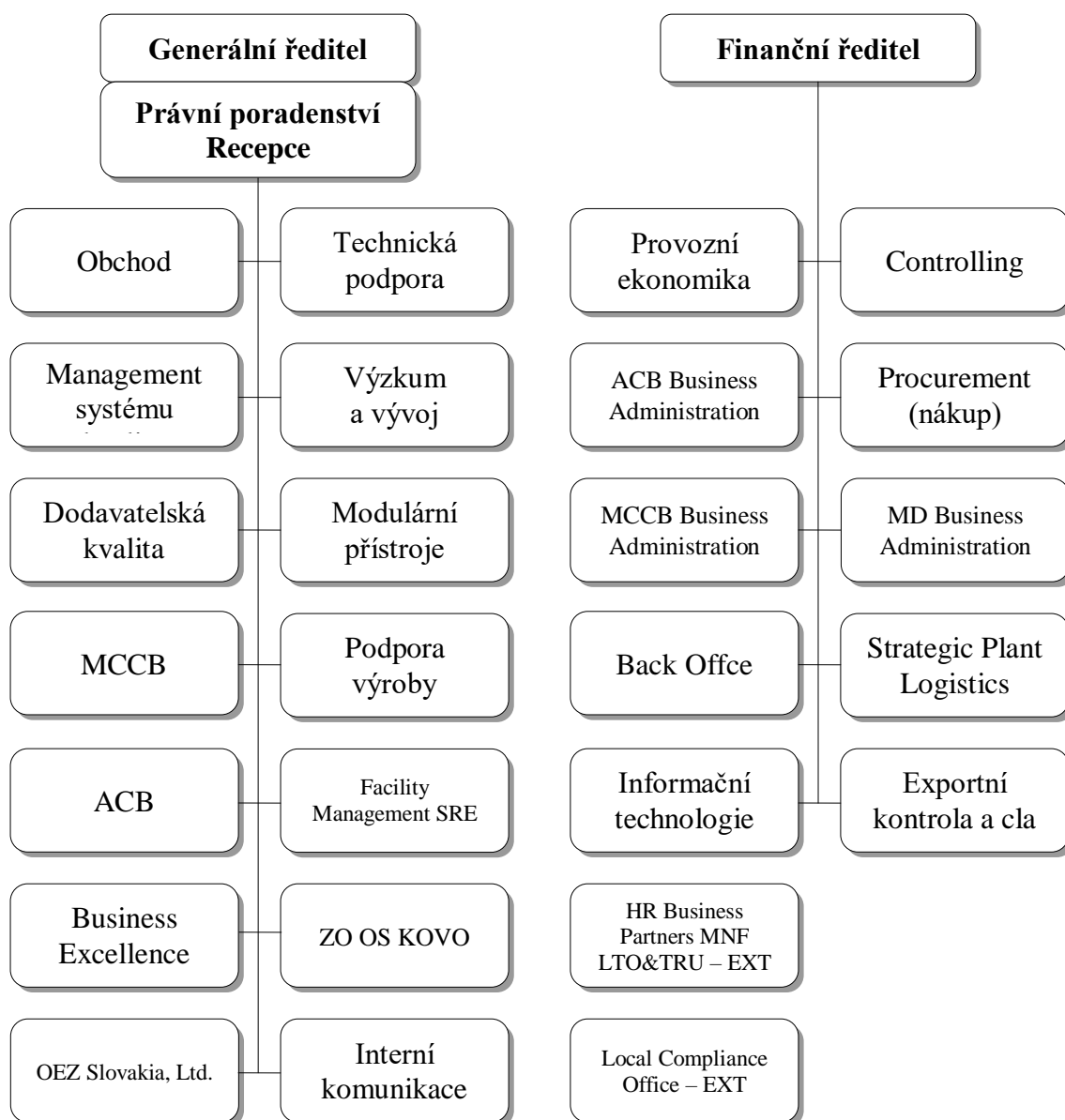
Jakožto mezinárodní podnik vyváží své produkty téměř do celého světa. Exportuje především na Slovensko, do Ruska, Běloruska, Polska a Rumunska. Mimo tyto země OEZ také vyváží skoro do celé Evropy, dále pak do Ameriky, Asie, Austrálie i Afriky.

OEZ vždy podporoval veřejné aktivity v okolí svého sídla. Poskytuje finanční příspěvek v podobě daru přímo Městu Letohrad, který je určen na podporu vzdělání, účely zdravotnické, sociální, charitativní, humanitární, ekologické, tělovýchovné a na sportovní aktivity neprofesionálních sdružení v oblasti sportu pro veřejnost.

Tato společnost získala celou řadu ocenění. V roce 2001 společnost OEZ s.r.o. obdržela ocenění integrovaného systému managementu řízení jako první firma v České republice. Dále byl společnosti OEZ udělen „Diamantový certifikát“, který dokládá úspěšné zavedení systémů jakosti, environmentálního managementu, managementu hospodaření s energií, bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. OEZ byl oceněn také například jako „Podnik podporující zdraví“ či „Bezpečný podnik“.

## 5.1 Uspořádání společnosti

Na následujícím obrázku 5.1 je zobrazeno organizační schéma společnosti OEZ k 1. 1. 2019. Statutární orgán je tvořen dvěma jednatelem. Pozici prvního jednatele zaujímá generální ředitel (CEO), kterým je od roku 2009 Ing. Roman Schiffer. Druhým jednatelem je finanční ředitel (CFO), kterým je v současnosti Franz Girschick.



Obr. 5.1: Organizační schéma společnosti OEZ s. r. o.

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

## 5.2 Historický vývoj společnosti

Společnost OEZ s.r.o. byla založena v roce 1941 pod názvem Elektrotechnické závody, a.s. a zahájila výrobu, kde pracovalo pouze třicet zaměstnanců. V počátcích podniku se zde vyráběly pojistky a vypínače, ale také součástky pro zbrojní průmysl Německa. Firma začínala s výrobou v budově Wagnerovy továrny. Tato budova byla později využita jako odborné učiliště. Následoval přesun sídla do nových prostorů (do současného sídla společnosti), který umožnil rozšiřování plochy podniku takřka neomezeně. Proto se v současné době nachází v areálu firmy nejen výrobní haly, ale i galvanovna, lisovna plastů, zkušebna, nástrojárna a závodní kuchyně.

Firma OEZ prošla od svého vzniku velkým počtem reorganizací, které byly způsobeny změnou společenských poměrů i změnou potřeb samotného podniku. V roce 1945 došlo k zestátnění podniku a byl začleněn do národního podniku MEZ Olomouc. Později po roce 1948 byl začleněn do národního podniku MEZ Postřelmov. Kromě výroby soklových jističů, pojistkových soklů a pojistek se společnost po válce podílela také na výrobě kočárků, kovového nábytku, brzdy lyžařského vázání, plastové modely letadel a další.

Poprvé se objevil název OEZ – Orlické elektrotechnické závody – v roce 1952 a vznikl samostatný národní podnik. Další změna nastala již v roce 1958, kdy byla společnost OEZ znovu začleněna do národního podniku MEZ Postřelmov, ale její název byl změněn na závod Petra Jilemnického. K osamostatnění opět došlo až v roce 1967, a zároveň se uskutečnil i návrat k názvu OEZ Letohrad, n.p. K další změně názvu podniku došlo v roce 1981 na koncernový podnik, dále v roce 1990 na státní podnik. Posléze v roce 1994 došlo k privatizaci a vznikl OEZ Letohrad s.r.o.

V roce 1995 byla založena dceřiná společnost OEZ Slovakia, spol. s.r.o. na Slovensku. Je jedinou dceřinou společností, v níž má OEZ 100% podíl. Jedná se o čistě obchodní společnost, která je určena pouze pro výhradní prodej produktů na slovenském trhu. Výhradním zástupcem společnosti OEZ Letohrad s. r. o. pro zahraniční obchod byla v roce 1997 založena společnost OEZ International a.s., Praha. V roce 2001 opět nastala změna názvu z OEZ Letohrad s.r.o. na OEZ s.r.o. V tom samém roce byla založena dceřiná

společnost v Německu a Velké Británii. O dva roky později byly založeny další dceřiné společnosti a to v Polsku, na Ukrajině a v Rusku.

Jak již bylo výše zmíněno, v roce 2007 byla podepsána smlouva se strategickým partnerem – skupinou Siemens, což se pro společnost stalo velmi významnou událostí. Následoval rozvoj společnosti i výrobních kapacit, a proto byly postaveny nové výrobní haly. V roce 2011 byla zahájena výroba v provozu Králíky, kde docházelo během dalších let k jejímu rozšiřování a k navyšování produkce. V roce 2014 započala výroba nové generace jističů skupiny Siemens. A v roce 2017 proběhla oslava 10. výročí spojení se skupinou Siemens a v témže roce byla dokončena výstavba nového skladu materiálu.

### 5.3 SWOT analýza společnosti

Cílem SWOT analýzy je vymezit vnitřní a vnější prostředí firmy. Pomocí této analýzy je možné identifikovat silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby společnosti. Přehledný souhrn je zachycen v následující tabulce 5.1.

Tab. 5.1: SWOT analýza

Silné stránky (Strengths)	Slabé stránky (Weaknesses)
Vysoká kvalita, spolehlivost dodávek Značka & tradice & pozice na trhu Technologické zázemí Sortiment Certifikace Inovační proces	Vysoké ceny Lokalita společnosti Nízká kapacita skladu materiálu
Příležitosti (Opportunities)	Hrozby (Threats)
Zakládání dalších poboček Legislativní a technologické změny v energetice Rozšíření Industry 4.0	Konkurence Nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců Bariéry mezinárodního obchodu Posilování či oslabování koruny

Zdroj: vlastní zpracování

Tento podnik má mnoho **silných stránek**. Nejdůležitější silnou stránkou je jeho vysoká kvalita produktů, na kterou kladou velký důraz, a spolehlivost dodávek. Další silnou stránkou je značka OEZ a její tradice. Z toho také vychází i dobré postavení firmy

na českém a slovenském trhu díky etablované značce a kvalitním produktům. Dále určitě dostupné nejmodernější technologie, jejich používání umožňuje dlouholeté partnerství se společnostmi Siemens. Mezi další silné stránky patří rozhodně široký sortiment, který společnost OEZ nabízí celé řadě zákazníků po celém světě. Jeho složení je uvedeno v podkapitole 5.4. Kromě výše zmíněných silných stránek společnost OEZ získala několik certifikátů. Jedním z nich je také Zlatý certifikát, který obdržela jako vůbec první firma v České republice. Tato firma také stále pracuje na nových inovacích vyráběného sortimentu, rozšiřuje produktové portfolio a zdokonaluje své výrobní procesy.

Naopak ke **slabým stránkám** společnosti patří například vysoké ceny v porovnání s cenami konkurence, které jsou nepochybně nižší. Každopádně ceny produktů značky OEZ odpovídají jejich kvalitě. Dále se mezi slabé stránky řadí jejich regionální umístění. Jak již bylo řečeno na začátku této kapitoly, sídlem podniku je město Letohrad, které má přibližně 6 400 obyvatel. Nachází se daleko od větších měst a není napojeno na žádnou rychlostní silnici. Další slabou stránkou je i nízká kapacita skladu materiálu. Před několika lety společnost skladovala materiál u externího providera. Poté se rozhodla postavit si vlastní sklad v areálu společnosti, který by měl vyšší kapacitu. Avšak zhruba po roce od dokončení stavby vykazovala neočekávané nárůsty objemů výroby, proto nově postavený sklad nemá dostatečnou kapacitu pro úschovu materiálu.

Je samozřejmostí, že firma OEZ má i nějaké **příležitosti**. První z nich je možnost založení dalších dceřiných společností v zemích, kde se zatím žádná jejich pobočka nevyskytuje. Za příležitost pro podnik by se daly považovat také legislativní a technologické změny v odvětví energetiky. Další příležitostí může být rozšíření prvků tzv. Industry 4.0 do výroby. Takto je označena čtvrtá fáze průmyslové revoluce, která je založena na digitalizaci technologie výrobního procesu. Téměř každý úkon provedený na pracovištích v OEZ je řízen a kontrolován počítačem. Vše začíná naskenováním čárového kódu, který je vytištěn na každém produktu. Tento kód nese informace popisující všechny operace, které byly již na produktu vykonány a které ještě musí být učiněny. Počítač tak může zkontrolovat, zda jsou provedeny všechny operace k úspěšnému dokončení produktu.

Tato společnost má i **hrozby**. Zaručeně největší hrozbu představuje konkurence. Mezi hlavní konkurenty patří například ABB, Schneider, Eaton a Schrack. Dále se mezi hrozby

řadí nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců. To by mohlo být důsledkem toho, že v České republice je nouze o kvalifikované pracovníky především na technických pozicích a jejich počet stále ubývá. Další hrozbou jsou bariéry mezinárodního obchodu, které zahrnují clo a celní předpisy, proměnlivost měnových kurzů, nedůvěra v české produkty a další.

Významnou hrozbou pro české exportující a importující firmy je posilování či oslabování koruny. V případě posilování koruny je jejich zisk snižován kurzovní ztrátou, jelikož exportéři své tržby převádí na domácí měnu. Ti pak musí zvyšovat své náklady, což má za následek snižování konkurenceschopnosti domácích exportujících podniků. Silná koruna tedy zdražuje vývoz a zlevňuje dovoz. V opačném případě, kdy je koruna oslabována, je levnější vývoz a dražší dovoz. V obou případech je tato firma ovlivněna pozitivně i negativně, neboť vyváží své produkty do zahraničí a dováží materiál ze zahraničí zejména z Německa, USA a Číny.

## **5.4 Produktové portfolio**

Produktové portfolio společnosti OEZ se zaměřuje na přístroje využívané nikoli jen v domovních instalacích. Produktové portfolio tvoří modulární přístroje, kompaktní a vzduchové jističe, pojistkové systémy a rozváděčové skříně. Produkty značky OEZ se využívají v oblastech průmyslu, energetiky, infrastruktury a bytové výstavby nejen v České republice, ale i v zahraničí.

### **Modulární přístroje Minia**

Minia je nejvýznamnější a nejdůležitější produktovou značkou OEZ. Pod tuto produktovou značku patří jističí, ochranné, spínací a další podobné přístroje, které jsou určeny pro montáž do elektrických rozváděčů. Modulární přístroje Minia obsahují zejména jističe, proudové chrániče, přepětíové ochrany, spínací a ostatní přístroje. Hlavně se používají v instalacích občanské výstavby, průmyslových instalacích a v administrativních budovách.

### **Kompaktní jističe Modeion**

Kompaktní jističe Modeion jsou vymezeny pro jištění elektrických zařízení. Tyto jističe chrání zařízení před přetížením a zkratem. Jejich hlavní vlastností je tzv. stavebnicovost



příslušenství, díky které je uživatel schopen sám si vyměnit nadproudové spouště a další příslušenství, jako jsou například spínače, napěťové a podpěťové spouště apod.

### **Vzduchové jističe Arion**

Vzduchové jističe Arion jsou určeny také pro jistění elektrických zařízení a také chrání zařízení před přetížením a zkratem. Vzduchové jističe lze ovládat přes datovou komunikaci a také umí měřit elektrické veličiny v obvodu.

### **Pojistkové systémy Varius**

Mezi pojistkové systémy Varius je zahrnuto mnoho nízkonapěťových pojistkových vložek pro jistění distribučních a průmyslových sítí. Jedná se například o řadové pojistkové a lištové pojistkové odpínače, pojistkové lišty, nulové můstky, pojistková držadla atd.

### **Přístroje pro spínání a ovládání Conteo**

Přístroje pro spínání a ovládání Conteo se vyznačují vysokou evropskou kvalitou, rozsáhlou technickou podporou a širokými skladovými zásobami, které zaručují dobrou dostupnost. Pod značku Conteo patří jistící a ovládací přístroje (stykače, nadproudová relé a spouštěče motoru).

### **Rozvodnice a rozváděčové skříně Distri**

Rozvodnice produktové značky Distri jsou vhodné zejména pro domovní, bytové a podobné instalace, nicméně je možné použít i v průmyslových rozvodech. Rozvodnice se vyrábí v provedení do dutých stěn, pod omítku a na stěnu. Dále pod tuto značku patří oceloplechové rozváděčové skříně.

## **5.5 Spolupráce se školami**

Především perspektivní pozice a současná hodnota značky OEZ zodpovídá za neustále se zvyšující úroveň znalostního potenciálu podniku. Společnost OEZ uvádí na trh nejen inovované ale také nově vyvinuté produkty, které jsou výsledkem práce vysoce kvalifikovaných zaměstnanců, a to jak v oblasti vlastního vývoje a konstrukce výrobků tak i vývoje a výroby technologií.

Právě v oblasti vývoje a inovací výrobního sortimentu a technologií firma úspěšně spolupracuje s odbornými školami i samotnými studenty. Na základě dohody podnik umožňuje odborné praxe, brigády a také konzultace ohledně diplomových a jiných prací.

Společnost spolupracuje například s těmito odbornými školami: ČVUT v Praze, VUT v Brně, TU v Liberci, PSŠ Letohrad, VOŠ a SŠ technická Česká Třebová a další.

## 6 Standardní kalkulační schéma společnosti OEZ

Tato kapitola se věnuje popisu a analýze kalkulačního schématu společnosti OEZ s.r.o. Zdrojem pro tuto část práce je interní směrnice podniku a není k dispozici pro veřejnost. Kalkulační vzorec podniku je uveden na následujícím obrázku 6.1.

Přímý materiál (M)
- Vratný odpad
+ Materiálová režie (MGK)
+ Přímé mzdy (L)
+ Nepřímé výrobní náklady (FGK)
+ Nástrojová režie (WzGK)
<hr/>
= Výrobní náklady (HK)
+ Výrobně-blízká režie (FNGK)
+ Logistická režie (LOGGK)
+ Správní režie (ALLGK)
<hr/>
= Produkční náklady (PK)
+ Kapitálová režie (KapKP)
+ Odbytová režie (VGK)
<hr/>
= Úplné vlastní náklady výkonu (SK)
+ Zisková přírážka
<hr/>
= Prodejní cena

Obr. 6.1: Kalkulační schéma společnosti OEZ

Zdroj: vlastní zpracování dle interní směrnice OEZ

Hodnoty **přímého materiálu (M)** vychází z plánovaných hodnot a skládají se:

- ze surovin, které jsou spotřebovávány při výrobě zboží a jsou uvedeny v kusovníku;
- z externího zpracování přímého materiálu neboli kooperace (například pokovení či kalení mimo podnik).

Součástí kusovníku je i tzv. **vratný odpad** neboli přebytečný materiál a vzniká například při lisování. Hodnota vratného odpadu je uvedena se záporným znaménkem. Podstatnou část vratného odpadu tvoří nákladově významné položky, jako jsou například měděné, mosazné či železné části. Jedná se o takové položky, které se dále pošlou do sběrných surovin, a ze kterých firma získá určitou tržbu. Je třeba vypočítat hrubou spotřebu

materiálu včetně šrotu. Příjmy z likvidace odpadu by měly být vyrovnány přímo v rámci kusovníku firmy. Toto je povinné pro měď a stříbro.

Pro roční oceňování skladových položek se používá standardní roční kalkulace (STKJ), která je vytvářena před začátkem fiskálního roku. V rámci této roční kalkulace se pracuje s plánovou cenou, která by měla být platná pro následující období. V případě, že položka vzniká v průběhu fiskálního roku, je použita měsíční kalkulace (STKM). Denní kalkulace (TAGK) využívají průměrnou cenu jednotlivých materiálů, které jsou součástí produktu.

Veškeré slevy, rabaty a bonusy ze zakoupeného materiálu samy o sobě snižují materiálové náklady a je nutné je odečíst od přímého materiálu. Musí se tedy také zohlednit v plánovaných budoucích cenách. Plánování budoucích cen materiálu je jedním z nejdůležitějších kroků regulativu, a proto musí být správně vykonáno. Toto plánování cen se provádí kvalifikovaným odhadem s ohledem na jednotlivé materiálové hodnoty. Nejprve se musí zohlednit obecné předpoklady pro nákupní kód materiálu. Dále je potřeba vzít v úvahu aktuální informace od dodavatelů a následně se upraví až na samotné číslo materiálu. Při plánování hodnoty materiálu se přihlíží i ke stavu zásob, tj. budoucí cena vychází z plánovaného množství spotřeby, které je pokryto z části z existujících zásob a zbytek z množství, které se doobjedná za ceny, které stanoví nákup. Plánovaná budoucí cena je také evidována v systému SAP a používá se pro výpočet standardní roční kalkulace (STKJ) či měsíční kalkulace (STKM). Všechny hodnocené ceny musí být zdokumentovány odpovídajícím způsobem. Stanovení budoucích cen materiálu zajišťuje útvar Strategický nákup a segmentový controlling dále analyzuje navržené ceny. Spotřeba materiálu je pro regulativ plánována na úrovni profitcenter na základě plánovaných objemů prodeje a musí se shodovat s plánovanými hodnotami Factory Target Agreement.

Profitcentrum, nebo také hospodářské středisko, představuje určitou organizační jednotku uvnitř podniku. V rámci této jednotky jsou evidovány náklady a výnosy, díky kterým je zjišťován hospodářský výsledek. Profitcentrum je tedy odpovědné za dosahování zisku.

**Materiálová režie (MGK)** zahrnuje náklady následujících středisek: strategický nákup, skladové hospodářství, nákupní logistika a vstupní kontrola materiálu (SQA). Jedná se o pevnou přírážku, která zohledňuje práci spojenou s nákupem a skladováním vstupního materiálu.

MGK je vyjádřena jako procentuální přírážka, která je vypočtena z hodnot materiálu pro konkrétní profitcentrum či režijní skupinu. Součástí MGK nejsou logistické náklady ani náklady na likvidaci zastaralých surovin a zásob. Rozvrhovou základnou materiálové režie je přímý materiál a kooperace.

**Přímé mzdy (L)** obsahují jak přímé mzdové náklady, tak i vedlejší mzdové náklady. Hodnota přímých mezd je vypočtena podle časové náročnosti výroby, která je uvedena v technologickém postupu. Základním předpokladem je ověření souvislosti mezi počtem plánovaných výrobních dělníků a plánovaných objemů výroby tzv. kapacitním zajištěním.

Pro každé výrobní středisko či skupinu jsou definovány individuální sazby. Tyto sazby se musí každoročně přepočítávat a jsou uloženy v systému SAP. Sazba je jednotná pro všechna pracoviště určitého střediska, tzv. skupinu pracovišť. Při výpočtu této sazby je nutné brát ohled na tzv. čistý časový fond pro daný rok vynásobený počtem výrobních dělníků a také na objem minut, který vychází z kapacitního zajištění. Výpočet čistého časového fondu pro daný fiskální rok lze vidět na následujícím obrázku 6.2:

Počet pracovních dní

- Dovolená

---

= *Hrubé pracovní dny*

- Neproduktivní dny (např. nemocnost, školení, apod.)

---

= *Čisté pracovní dny*

\* Zákonná pracovní doba (počet hodin/den)

---

= *Čistý časový fond*

Obr. 6.2: Výpočet čistého časového fondu

Zdroj: vlastní zpracování dle interní směrnice OEZ

Výpočet minutové sazby je proveden následovně dle obrázku 6.3:

Přímé mzdy a vedlejší přímé náklady za rok a dané středisko

÷ Čistý časový fond \* počet výrobních dělníků na daném středisku,

nebo minut z kapacitního zajištění

---

= *Minutová sazba na pracoviště*

Obr. 6.3: Výpočet minutové sazby

Zdroj: vlastní zpracování dle interní směrnice OEZ

Celkový objem nákladů, který se vypočítá jako součin sazby a hodin kapacitního zajištění, by se měl shodovat s celkovými plánovanými náklady daného střediska.

**Nepřímé výrobní náklady (FGK)**, neboli výrobní režie, obvykle obsahují veškeré náklady výrobních středisek, a to po odečtení odpisů nástrojů (WZGK) a přímých i vedlejších mzdových nákladů (L/LNK).

Složkami FGK jsou:

- úplné mzdové náklady technicko-hospodářských pracovníků (THP) a režijních pracovníků (např. mistr, dispečer);
- náklady na pronájem, elektřinu a plyn;
- odpisy strojů;
- opravy a údržba strojů;
- další nepřímý materiál (např. školení, cestovné);
- ostatní druhotné náklady (např. oddělení informačních technologií – IT, oddělení lidských zdrojů – HR).

Nepřímé výrobní náklady jsou rozděleny na dva druhy výkonů, režijní a strojní. Strojová sazba zahrnuje náklady na opravy a údržbu strojů, odpisy a část nákladů na spotřebu elektřiny. Kalkulace strojové sazby je vymezena na úrovni pracoviště nebo skupiny pracovišť. Všechny ostatní náklady jsou zahrnuty do režijní sazby. Kalkulace režijní sazby je prováděna na úrovni výrobního střediska, i s možným členěním na skupiny pracovišť.

**Nástrojová režie (WZGK)** představuje náklady spojené se speciálními nástroji, které se používají při výrobě. Jedná se o odpisy těchto speciálních nástrojů a náklady na jejich opravu a údržbu. Nástrojová režie (WZGK) je vyjádřena jako procentuální přírážka ze základny výrobních nákladů (HK), která se vypočítá jako součet přímého materiálu, přímých mezd, materiálové režie a výrobní režie. Každá produktová skupina má svou nástrojovou přírážku.

**Výrobně-blízká režie (FNGK)** se vypočítá jako procentuální přírážka z výrobních nákladů (HK) a skládá se především z nákladů těchto středisek: zkušebna, vývojová dílna, konstrukce, řízení jakosti, výrobková kvalita a výrobní technologie.

**Logistická režie (LOGGK)** vyjadřuje procentuální přírážku z výrobních nákladů (HK) a zahrnuje zejména náklady následujících středisek: vstupní a výstupní kontrola, exportní kontrola, balení a expedice.

**Správní režie (ALLGK)** je počítána jako procentuální přírážka z výrobních nákladů (HK) a většinou obsahuje náklady všech centrálních středisek: generální ředitel (CEO) a finanční ředitel (CFO), finance, controlling, společná správa, životní prostředí a odpadové hospodářství.

V kalkulaci se končí na úrovni produkčních nákladů (PK). Kromě produkčních nákladů se vyskytují náklady, které by měly být také v kalkulaci. Tyto náklady se v převážné většině neplánují, ale v realitě existují. Například se vyrobí nějaký zmetek, který není naplánovaný, ale ve skutečnosti se to stane. V rámci kalkulace by se neměly vyskytovat jednorázové náklady. Tato společnost však provádí reálnou kalkulaci, což znamená, že do kalkulace promítnou i to, co se do nich nedává.

**Úplné vlastní náklady výkonu (SK)** obsahují všechny náklady, které se vyskytnou v jednotlivých profitcentrech. Mimo výše uvedených přírážek, které jsou počítány na úroveň produkčních nákladů (PK), je připočítána také kapitálová a odbytová režie.

**Kapitálová režie (KapKP)** představuje náklady na poskytnuté úvěry od firmy Siemens. Tyto náklady se vyskytují v podobě placených úroků. Je třeba uvést, že Siemens má vlastní banku, kterou využívají všechny společnosti v rámci celého koncernu, tedy i společnost OEZ. Skupina Siemens využívá tzv. cash pooling, což je metoda, která umožňuje vzájemné poskytování peněžních prostředků mezi všemi společnostmi v koncernu.

**Odbytová režie (VGK)** zahrnuje všechny náklady odbytových středisek a je rozpočítávána pouze k profitcentrům či produktům, které jsou prodávány pod značkou OEZ.





## 7 Analýza nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin

Tato kapitola se zabývá absorpční metodou kalkulace. Analýza nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin a produktů je zpracována na základě podkladů a informací získaných ze strany analyzované společnosti.

**Regulativ** tvoří podstatnou část plánovacího procesu společnosti a představuje zásadní prvek v procesu aktualizace kalkulací hotových výrobků a polotovarů. Jeho hlavním cílem je co možná nejpřesněji alokovat přímé a nepřímé náklady ke konkrétnímu produktu či profitcentru. Výstupem celého procesu regulativu je kalkulační pohled na plánované finanční výsledky a určování režijních sazeb, které slouží jako podklad pro vyhodnocování různých cenových úrovní produktu. Kromě toho regulativ také napomáhá při stanovování ziskovosti jednotlivých produktů, produktových řad nebo profitcenter. Používá se pro výpočet nákladů na jeden produkt, tj. kalkulaci produktu. Získané podklady (sazby, kalkulace) jsou východiskem pro vyhodnocení inventury hotových výrobků a polotovarů. Jsou také základem pro vymezování nových transferových (převodních) cen.

Výpočet regulativu je součástí plánovacího procesu podniku. Tento výpočet je prováděn či aktualizován jednou ročně a je založen na plánovaných hodnotách. Poté je jeho doba platnosti celý následující fiskální rok (FY). Standardní roční kalkulace (STKJ) se vždy ukládá v systému SAP k počátku nového hospodářského roku a v průběhu roku by se neměla měnit. V mimořádných případech je možné provést kalkulaci daného produktu během roku, a to například při změnách s výrazným dopadem do hospodaření společnosti.

Regulativ pro dvě vybrané produktové skupiny společnosti OEZ je znázorněn v následující tabulce 7.1.

*Tab. 7.1: Regulativ pro dvě vybrané produktové skupiny společnosti OEZ*

Kalkulační složka	Produktová skupina A		Produktová skupina B	
	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]

M	207 659 552	276 939 189	175 714 332	158 014 292
Kooperace	0	28 736	0	13 577
MGK	25 449 349	23 781 626	2 719 169	3 169 648
L	55 681 353	70 909 716	60 515 703	53 911 874
FGK	69 896 386	75 186 560	17 464 916	8 941 483
WZGK	15 469 337	13 120 696	2 954 907	2 193 785
<b>HK</b>	<b>374 155 977</b>	<b>459 966 523</b>	<b>259 369 027</b>	<b>226 244 659</b>
ALLGK	12 266 744	10 478 809	1 048 474	947 645
FNGK	39 532 450	47 564 838	18 422 104	15 152 508
LOGGK	12 385 602	12 308 166	3 337 936	3 638 319
<b>PK</b>	<b>438 340 773</b>	<b>530 318 336</b>	<b>282 177 541</b>	<b>245 983 131</b>
KapKP	0	4 432 453	0	210 455
<b>SK-P</b>	<b>438 340 773</b>	<b>534 750 789</b>	<b>282 177 541</b>	<b>246 193 586</b>
VGK	35 893 287	34 541 210	0	0
<b>SK</b>	<b>474 234 060</b>	<b>569 291 999</b>	<b>282 177 541</b>	<b>246 193 586</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

Dále jsou v tabulce 7.2 zobrazeny režijní přírážky pro dvě vybrané produktové skupiny. Tyto režijní přírážky slouží k výpočtu standardní roční kalkulace (STKJ) a skutečné kalkulace jednotlivých produktů. Výpočet těchto kalkulací pro dva vybrané produkty je uveden níže v této kapitole.

Tab. 7.2: Režijní přírážky pro dvě vybrané produktové skupiny

Druh režijní přírážky	Produktová skupina A		Produktová skupina B	
	Plán FY2019 [%]	Skutečnost FY2020 [%]	Plán FY2019 [%]	Skutečnost FY2020 [%]
MGK	12,26	8,59	1,55	2,01
WZGK	4,31	2,94	1,15	0,98
ALLGK	3,28	2,80	0,40	0,25
FNGK	10,57	12,71	7,10	4,05
LOGGK	3,31	3,29	1,29	0,97
KapKP	0,00	0,84	0,00	0,09
VGK	23,40	23,41	0,00	0,00

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

V následující tabulce 7.3 je uveden podklad, ze kterého vychází všechny výpočty provedené dále v této kapitole.

Tab. 7.3: Podklad pro výpočty

Kalkulační složka	Produktová skupina A		Produktová skupina B	
	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]
M	214 176 693	285 544 339	175 714 332	158 014 292
Kooperace	0	28 736	0	13 577
MGK	25 449 349	23 781 626	2 719 169	3 169 648
Vratný odpad	-6 517 141	-8 605 149	0	0
L	55 681 353	70 909 716	60 515 703	53 911 874
FGK	69 244 833	75 186 560	17 464 916	8 941 483
WZGK	15 469 337	13 120 696	2 954 907	2 193 785
<b>HK</b>	<b>373 504 424</b>	<b>459 966 524</b>	<b>259 369 027</b>	<b>226 244 659</b>
ALLGK	12 266 744	10 478 809	1 048 474	947 645
FNGK	34 729 228	43 604 428	16 950 726	13 891 047
LOGGK	12 385 602	12 308 166	3 337 936	3 638 319
<b>PK</b>	<b>437 689 220</b>	<b>530 318 336</b>	<b>282 177 541</b>	<b>245 983 131</b>
KapKP	-951 953	4 432 453	-42 740	210 455
<b>SK-P</b>	<b>436 737 267</b>	<b>534 750 789</b>	<b>282 134 801</b>	<b>246 193 586</b>
VGK	35 893 287	34 541 210	0	0
<b>SK</b>	<b>472 630 554</b>	<b>569 291 999</b>	<b>282 134 801</b>	<b>246 193 586</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

Z tabulek 7.1 a 7.3 je zřejmé, že plánované hodnoty jsou rozdílné. To je z toho důvodu, že poté co je zpracován plán jednotlivých přírážek, jsou provedeny ještě určité korekce ve formě doplnění kalkulačních odpisů a úroků. V rámci plánovaných nákladů se vyskytují pouze odpisy skutečné. Například v prvovýrobě již mají zastaralé stroje, které jim nepřinášejí žádné odpisy, které by jinak mohly být započítány do nákladů. Do kalkulace se tedy musí přidat kalkulační odpisy, aby byly získány dodatečné zdroje na obnovu dalších strojů. Tyto úroky je proto potřeba započítat do korekcí (přírážky), tím se jistým způsobem navýší náklady. Kdyby nebyla provedena tato korekce, tak by to vedlo k tomu, že po odepsání by se daný produkt uměle zlevnil. Po obnovení technologií by se tento produkt

výrazně zdražil, čemuž chce podnik předejít. Následně se přičtou kalkulační odpisy k plánovaným nákladům. Kromě toho produktová skupina A i B vykazovala tzv. výnosové úroky, které se také musely odečíst z plánovaných nákladů. Důvodem pro vykonávání těchto dvou korekcí je to, že tato společnost vyžaduje, aby kalkulace byly v souladu s ukazatelem EBIT.

V plánu produktové skupiny A se musí odečíst kalkulační odpisy ve výši 296 219 Kč na středisku Lisovna hmot a ve výši 355 336 Kč na středisku Galvanovna, a to z kalkulační položky nepřímé výrobní náklady (FGK). Dále je nutné provést korekci v podobě odečtení úroků, které činily 951 953 Kč u produktové skupiny A a 42 740 Kč u produktové skupiny B. Tyto úroky jsou započítány v rámci kapitálové režie (KapKP).

## 7.1 Přehled před normalizací

K tomu, aby bylo možné provést hodnocení skutečné nákladovosti a ziskovosti dvou vybraných produktových skupin, je nezbytné provést přepočtení plánu podle plánovaných procent variabilních nákladů (VN). Tento přepočtení plánu pro každou kalkulační složku lze vypočítat následovně dle vzorce 7.1:

$$\begin{aligned} \text{přepočtení plánu podle plánovaných procent VN} = & \\ = \frac{\text{plán FY0219}}{100} \times (100 - \text{VN ostatní výroby}) + & \\ + \left( \frac{\text{plán FY2019}}{100} \times \text{VN ostatní výroby} \right) \times \frac{\text{plnění přepočteného plánu tržeb z prodeje výrobků a OZ}}{100} & \end{aligned} \quad (7.1)$$

Na základě hodnot získaných přepočtem plánu dle citlivosti jednotlivých nákladových složek na změnu objemu prodeje je potřeba vypočítat plnění přepočteného plánu. Výsledky tohoto plnění poté slouží k porovnání plánu a skutečnosti vybraných produktových skupin. Plnění přepočteného plánu jednotlivých kalkulačních složek je vypočteno dle následujícího vzorce 7.2:

$$\text{plnění přepočteného plánu} = \frac{\text{skutečnost FY 2019}}{\text{přepočtení plánu podle plánovaných procent VN}} \times 100 \quad (7.2)$$

Vypočtené hodnoty obou vybraných produktových skupin jsou zaznamenány v níže uvedených tabulkách 7.4 a 7.5.

Tab. 7.4: Výsledky produktové skupiny A před normalizací

Kalkulační složka	Produktová skupina A				
	VN ostatní výroby [%]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost po úpravě FY2019 [Kč]	Přepočet plánu podle plánovaných procent VN [Kč]	Plnění přepočtenéh o plánu [%]
Tržby z prodeje produktů a OZ	x	509 424 260	657 630 156	509 424 260	129,09
M	100,0	207 659 552	276 967 925	268 067 716	103,32
MGK	43,0	25 449 349	23 781 626	28 632 732	83,06
L + FGK	65,9	124 926 186	146 096 276	148 874 923	98,13
WZGK	6,0	15 469 337	13 120 696	15 739 339	83,36
ALLGK	3,0	12 266 744	10 478 809	12 373 796	84,69
FNGK	4,0	39 532 450	47 564 838	39 992 450	118,93
LOGGK	22,0	12 385 602	12 308 166	13 178 256	93,40
<b>PK</b>	x	<b>437 689 220</b>	<b>530 318 336</b>	<b>526 859 212</b>	<b>100,66</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 7.5: Výsledky produktové skupiny B před normalizací

Kalkulační složka	Produktová skupina B				
	VN ostatní výroby [%]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost po úpravě FY2019 [Kč]	Přepočet plánu podle plánovaných procent VN [Kč]	Plnění přepočtenéh o plánu [%]
Tržby z prodeje produktů a OZ	x	272 509 876	272 506 298	272 509 876	100,0
M	100,0	175 714 332	158 027 869	175 714 332	89,93
MGK	43,0	2 719 169	3 169 648	2 719 169	116,57

L + FGK	65,9	77 980 619	62 853 357	77 980 619	80,60
WZGK	6,0	2 954 907	2 193 785	2 954 907	74,24
ALLGK	3,0	1 048 474	947 645	1 048 474	90,38
FNGK	4,0	18 422 104	15 152 508	18 422 104	82,25
LOGGK	22,0	3 337 936	3 638 319	3 337 936	109,00
<b>PK</b>	<b>x</b>	<b>282 177 541</b>	<b>245 983 131</b>	<b>282 177 541</b>	<b>87,17</b>

Zdroj: vlastní zpracování

S ohledem na velké množství produktů, které tato organizace vyrábí, se musí společnost zabývat tím, jak jsou jednotlivé produktové skupiny či jednotlivé produkty ziskové. Je nutné sledovat ziskovost nejen na úrovni celé firmy ale také na úrovni jednotlivých produktů či jejich skupin. K tomu je potřeba mít k dispozici údaje o jejich ziskovosti. Ziskovost je možné vypočítat dle vzorce 7.3. Zisk je vyjádřen jako rozdíl mezi tržbami z prodeje produktů a obchodního zboží (OZ) a úplných vlastních nákladů na danou produktovou skupinu či produkt.

$$\text{Ziskovost} = \frac{\text{zisk}}{\text{tržby z prodeje produktů a OZ}} \quad (7.3)$$

V následujících tabulkách 7.6 a 7.7 jsou zobrazeny výsledky výpočtů ziskovosti dvou vybraných produktových skupin A a B před normalizací.

Tab. 7.6: Ziskovost produktové skupiny A před normalizací

	Produktová skupina A			
	Tržby z prodeje produktů a OZ [Kč]	Úplné vlastní náklady [Kč]	Zisk [Kč]	Ziskovost [%]
<b>Plán FY2019</b>	509 424 260	472 630 554	36 793 706	7,22
<b>Skutečnost FY2019</b>	657 630 156	569 291 999	88 338 157	13,43

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 7.6 lze vidět, že skutečná ziskovost produktové skupiny A je vyšší, než byla plánována. Plánovaná ziskovost této produktové skupiny činila 7,22 %. Ve skutečnosti ziskovost dosáhla 13,43 %, což znamená, že ziskovost oproti plánu vzrostla o 6,21 %.

Důvodem zvýšení ziskovosti byl nárůst zisku o 51 544 451 Kč díky vyššímu nárůstu tržeb, které se zvýšily o 148 205 896, oproti nárůstu nákladů, které se zvýšily o 96 661 445 Kč.

Tab. 7.7: Ziskovost produktové skupiny B před normalizací

	Produktová skupina B			
	Tržby z prodeje produktů a OZ [Kč]	Úplné vlastní náklady [Kč]	Zisk [Kč]	Ziskovost [%]
<b>Plán FY2019</b>	272 509 876	282 134 801	-9 624 925	-3,53
<b>Skutečnost FY2019</b>	272 506 298	246 193 586	26 312 712	9,66

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 7.7 je zřejmé, že je opět skutečná ziskovost vyšší než ziskovost plánovaná. Hodnota plánované ziskovosti produktové skupiny B byla -3.53 %, v plánu se tedy jednalo o ztrátu. Naopak ve skutečnosti ziskovost se rovnala 9,66 %. Zvýšení ziskovost bylo vyvoláno růstem zisku o 35 937 637 Kč, přičemž tržby se oproti plánu snížily o 3 578 Kč i náklady se snížily o 35 941 215 Kč. Záporná hodnota plánované ziskovosti byla způsobena nastavenou strategií společnosti OEZ.

## 7.2 Normalizace

Pro zajištění konzistence a porovnatelnosti dosažených výsledků je nutné provést tzv. normalizaci. Jedná se o korekci meziročních dat, která vede k tomu, aby tato data byla v určitých případech lépe srovnatelná. Toho je docíleno tak, že skutečnost a plán se převedou na stejné hodnoty ve vybraných faktorech, které jsou vliv kurzu na tržby za výrobky a obchodní zboží (OZ), vliv kurzu na materiál a obchodní zboží (OZ), vliv ceny mědi a stříbra, změna stavu zásob a kurzové rozdíly. Teprve poté je možné se zabývat rozdíly mezi plánem a skutečností. V rámci této společnosti se skutečné hodnoty upravují podle vlivu jednotlivých faktorů.

Úroveň měny má značný dopad zejména na obchod se zbožím a službami. Týká se mezinárodního obchodu, který obsahuje export a import zboží a služeb. Z toho důvodu nejčastějším faktorem, který je potřeba zohlednit při sestavování reálné kalkulace, je vliv

kurzu jak na tržby za výrobky a obchodní zboží, tak i na nakupovaný materiál a obchodní zboží.

### **7.2.1 Vliv měnového kurzu na propočet skutečnosti**

V případě znehodnocení domácí měny dochází k oslabování domácí měny vůči zahraničním měnám, což vede ke zlevnění vyváženého zboží a ke zdražení dováženého zboží. Naopak zhodnocení domácí měny znamená její posilování vůči zahraniční měně. Zhodnocením měny se zdražuje vyvážené zboží na zahraničních trzích a zlevňuje dovážené zboží. Například se očekávalo, že kurz bude 26 CZK/EUR. Ve skutečnosti byl kurz pouze 25 CZK/EUR. Musela by se tedy provést normalizace v podobě převedení skutečného kurzu na hodnotu totožnou s plánovaným kurzem, tedy na 26 CZK/EUR.

Společnost OEZ má celé účetnictví vedené v české měně. Samozřejmostí je, že produkty po České republice nabízejí v českých korunách. Nicméně mnoho svých produktů prodávají a fakturují i do jiných zemí. Ve většině případů však pracují s prodejem v eurech. Například do Německa své produkty nabízejí v eurech, některé produkty jsou fakturovány v amerických dolarech. Je tedy nutné provést přepočet na domácí měnu.

V plánu tento podnik pracuje s pevným kurzem, který je určen vnitřním předpisem mateřské společnosti a je používán po předem stanovenou dobu. Tento kurz musí používat celý koncern. Pokud by byl kurz stanoven například na 26,41 CZK/EUR a ve skutečnosti by kurz byl 25,87 CZK/EUR, tak by to vedlo ke snížení tržeb. Za těchto okolností se musí provést korekce o vliv kurzu na tržby za výrobky a obchodní zboží, přičemž je ve skutečnosti odečtena částka 652 065 Kč u produktové skupiny A a částka 344 643 Kč z produktové skupiny B z kalkulační složky tržby z prodeje výrobků a obchodního zboží.

S tím souvisejí i kurzové rozdíly, které vznikají ve skutečnosti, pokud se reálný kurz liší od plánovaného. Tyto rozdíly se neplánují z toho důvodu, že se v plánu pracuje s pevným kurzem a nelze je předem naplánovat. Kurzové rozdíly představují rozdíl mezi kurzem na faktuře a kurzem při platbě. Proto je nezbytné provést normalizaci pro lepší porovnatelnost. Musí se tedy kurzové rozdíly odstranit ze skutečnosti, aby byla získána data porovnatelná s plánem. Kurzové rozdíly jsou zaúčtovány na středisko Společná správa



a Vzduchové jističe (ACB) tehdy, kdy na faktuře není uvedena položka ale například nějaká služba. Tyto kurzové rozdíly se musí odečíst ze správní režie (ALLGK), a to u produktové skupiny A ve výši 989 854 Kč a u produktové skupiny B ve výši 213 794 Kč. Naopak kurzové rozdíly zaúčtované na profitcentrum, kdy na vystavené faktuře je uvedena položka s profitcentrem, se musí ze skutečnosti v rámci výrobně-blízké režie (FNGK) odečíst částka 196 969 Kč u produktové skupiny A a částka 29 242 Kč u produktové skupiny B.

Co se týká nakupovaného materiálu a zboží, tak se jedná o vliv kurzu z nákupní strany. Materiál je nakupován od českých dodavatelů, tudíž jsou faktury vystaveny v českých korunách. Avšak tato firma nakupuje přibližně polovinu materiálu ze zahraničí. Nejvíce materiálu je nakupováno z Německa a faktury jsou vystavovány v eurech. Musí se tedy provést korekce o vliv kurzu na materiál a obchodní zboží, což se projeví ve snížení skutečného přímého materiálu u produktové skupiny A o 1 943 059 Kč a u produktové skupiny B o 278 443 Kč.

### **7.2.2 Vliv ceny mědi a stříbra na propočet skutečnosti**

Dalším důležitým faktorem, který ovlivňuje výsledky reálné kalkulace, jsou změny ceny mědi a stříbra. Téměř každý produkt, který tento podnik vyrábí, obsahuje komponenty z mědi nebo stříbra. Jelikož cena mědi a stříbra na trhu relativně dost kolísá, tak se také musí nějakým způsobem určit jejich pevná cena. K tomu tato společnost využívá tzv. hedging. Jedná se o finanční nástroj, který slouží k zajištění budoucí ceny zboží proti měnovému riziku. Stanovení pevné ceny mědi a stříbra je založeno na vývoji cen těchto kovů na Londýnské burze kovů (LME) v eurech. Vliv ceny mědi a stříbra se také projeví v kalkulační složce přímý materiál. Dojde ke zvýšení přímého materiálu ve skutečnosti o 1 453 340 Kč u produktové skupiny A.

Například pokud by byla cena hedgingu stanovena na 400 EUR/kg mědi a cena na trhu by byla 500 EUR/kg, tak by firma zaplatila dodavateli 500 EUR, získala by dobropisy a ředitelství mateřské společnosti by dorovnálo tuto cenu. Naopak pokud by cena na trhu byla 300 EUR/kg, tak by dodavatelé vystavili firmě fakturu na tento rozdíl, protože zaplatila nižší cenu za kg. Nicméně výše ceny hedgingu byla stanovena na 400 EUR, proto by jí ten rozdíl byl vyfakturován.

### 7.2.3 Vliv změny stavu zásob

Navíc je důležité provést korekci o změnu stavu zásob. Změna stavu zásob se neplánuje. Vyskytuje se pouze ve skutečnosti, kdy vzniká nedokončená výroba. Nejprve se začne vyrábět produkt, který se účtuje do rozpracovanosti na účet 121, a proti tomu se vytváří změna stavu na účtu 611. Když je dokončena výrobní zakázka, tak se produkt přesune na sklad a vznikne polotovar, který se účtuje na účet 122 a proti tomu je účet změny stavu 612. Z polotovarů se skládá hotový výrobek, který se poté převede na sklad. Hotový výrobek je účtován na účet 123 a proti tomu se uvádí změna stavu na účtu 613.

Změna stavu zásob zároveň ovlivňuje materiál, který je vynaložen na výrobu výrobní zakázky přes účet 501. Tento proces je sledován v regulativu. V účetní závěrce nemusí být veškeré produkty dokončené. Existují rozpracované výrobky, které se promítnout v nákladech i ve změně stavu. Výroba těchto produktů není dokončena, proto je potřeba je vyndat z přímého materiálu. Tržby uvedené v tabulce představují tržby za hotové výrobky, jejichž výroba byla dokončena. V tabulce před korekcí se nachází také materiál vynaložený na výrobu produktů, které ještě nebyly dokončeny. Z důvodu, aby tato data byla porovnatelná, je důležité v tabulce uvést pouze takový materiál, který odpovídá množství prodaných hotových výrobků. Proto se ve skutečnosti musí snížit položka přímý materiál ve výši 11 932 973 Kč u produktové skupiny A a ve výši 2 113 694 Kč u produktové skupiny B.

Může nastat situace, kdy změna stavu vznikne v plánu. Tato společnost má servisní středisko, které jezdí k zákazníkům kvůli reklamacím a servisním prohlídkám. Úkolem servisu je nejen opravit reklamované zboží, ale také provést preventivní údržbu či vyměnit staré typy přístrojů za nové apod. Opravu tohoto zboží hradí buď firma, nebo zákazník. Zároveň pracovníci servisu nabízejí produkty. Jedná se o produkty, které jsou vyráběny v určité produktové skupině, ale jsou prodávány přes servisní středisko. Tržby se vyskytují v jiné produktové skupině, kde se nachází právě i servis. Ve skutečnosti se tedy objevují také produkty, které byly prodány prostřednictvím servisního střediska. V takovém případě se tam vyskytuje i rozpracovanost, kterou neplánují, je nulová. Proto je nutné provést normalizaci ve formě odečtení částky 11 744 221 Kč z plánovaného přímého materiálu u produktové skupiny A.

#### 7.2.4 Vliv změn úspor materiálu a mzdového nárůstu

Dále mohou vznikat nedosažené úspory na materiálu. Každý rok je dána určitá výše úspor vedením mateřské společnosti, kterých by se mělo daný rok dosáhnout. Tento fiskální rok však společnost nedosáhla této hladiny, nicméně vyrobila a prodala menší objem produktů než v předešlých letech.

Jestliže by podnik vykazoval například dodatečný mzdový nárůst, tak by se také musela provést korekce o danou částku. Avšak tento hospodářský rok nedošlo v rámci tohoto podniku k navýšení mezd nad rámec plánovaného navýšení. Kromě toho by také mohla být firma nucena vykonat normalizaci v situaci, kdy by došlo k povýšení transferové ceny bez vlivu na spotřebu materiálu.

#### 7.2.5 Výsledky po normalizaci pro produktovou skupinu A

Pro lepší přehlednost jsou jednotlivé položky normalizace vybrané produktové skupiny A zaznamenány v níže uvedené tabulce 7.8.

Tab. 7.8: Jednotlivé položky normalizace produktové skupiny A

Normalizace	Produktová skupina A	
	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]
Vliv kurzu na tržby za výrobky a OZ	0	652 065
Vliv kurzu na materiál a OZ	0	-1 943 059
Vliv ceny mědi a stříbra	0	1 453 340
Změna stavu zásob	-11 744 221	-11 932 973
Kurzové rozdíly na středisku Správa a ACB	0	989 854
Kurzové rozdíly na profitcentru	0	-196 969

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

Jak lze vidět v uvedené tabulce 7.9, plnění plánu produktové skupiny A u tržeb z prodeje produktů a obchodního zboží (OZ) je ve výši 129,22 %. V rámci tržeb byla provedena normalizace o vliv kurzu na tržby, díky které došlo ke zvýšení těchto tržeb o 652 065 Kč. Plnění přepočteného plánu u kalkulační složky přímý materiál (M) činí 104,50 %. S ohledem na velkou šíři sortimentu byl u této položky vyčíslen vliv směnného kurzu v nákupní ceně přímého materiálu, který snížil hladinu přímého materiálu o 1 943 059 Kč.

Dále byl také kalkulován vliv změny ceny mědi a stříbra, který byl oceněn na 1 453 340 Kč a tato částka byla přičtena ke složce přímý materiál (M). Zároveň zde proběhla korekce v podobně snížení přímého materiálu o 11 932 973 Kč, což je hodnota rozpracovaných materiálů, které jsou evidovány na účtech změny stavu nedokončené výroby a výrobků. Zbylý rozdíl byl označen za tzv. product mix effect, kdy vlivem širokého sortimentu není při přípravě odbytového plánu možné odhadnout prodej konkrétních položek. Ve skutečnosti může být prodávána jiná položka s odlišnou materiálovou náročností.

Materiálová režie (MGK) produktové skupiny A po přepočtení plánu dosáhla pouze 83,02 %. Nižší úroveň materiálové režie byla způsobena hlavně poklesem nákladů na skladování v externím skladu a snížením mzdových nákladů na středisku Skladového hospodářství a mzdových nákladů vstupní kontroly materiálu (SQA).

V rámci kalkulační složky přímé mzdy a výrobní režijní náklady (L + FGK) byl proveden přepočet plánu, který ve výsledku vykazoval hodnotu 98,06 %. Jednalo se o pouze minoritní odchylku.

Nástrojová režie (WZGK) u produktové skupiny A nabyla hodnoty pouze 83,36 %. Tento druh režijní přírážky byl ovlivněn především nepřesným odhadem odpisů nástrojů a forem, které jsou postupně obnovovány a zařazovány do užívání.

Plnění přepočteného plánu u složky správní režie (ALLGK) činí 92,68 %. V této režijní oblasti je pokles nákladů způsoben zejména neočekávaným bonusem za zapůjčená vozidla sloužící společné správě. Mimoto byla společnosti vystavena vratka sociálního a zdravotního pojištění, vratka DPH a také vratka za delegované pracovníky ze zahraničí.

Poměrně velká odchylka se vyskytuje u produktové skupiny A v kalkulační položce výrobně-blízká režie (FNGK). Úroveň výrobně blízké režie po přepočtu plánu dosáhla 118,44 %. Tyto režijní náklady byly navýšeny hlavně z důvodu neočekávaných mzdových nákladů na delegovaného pracovníka, který byl původně plánován na výrobní systémy v rámci logistické režie (LOGGK). Mimoto byla v plánu vykázána práce na projekty obsluhy výroby.

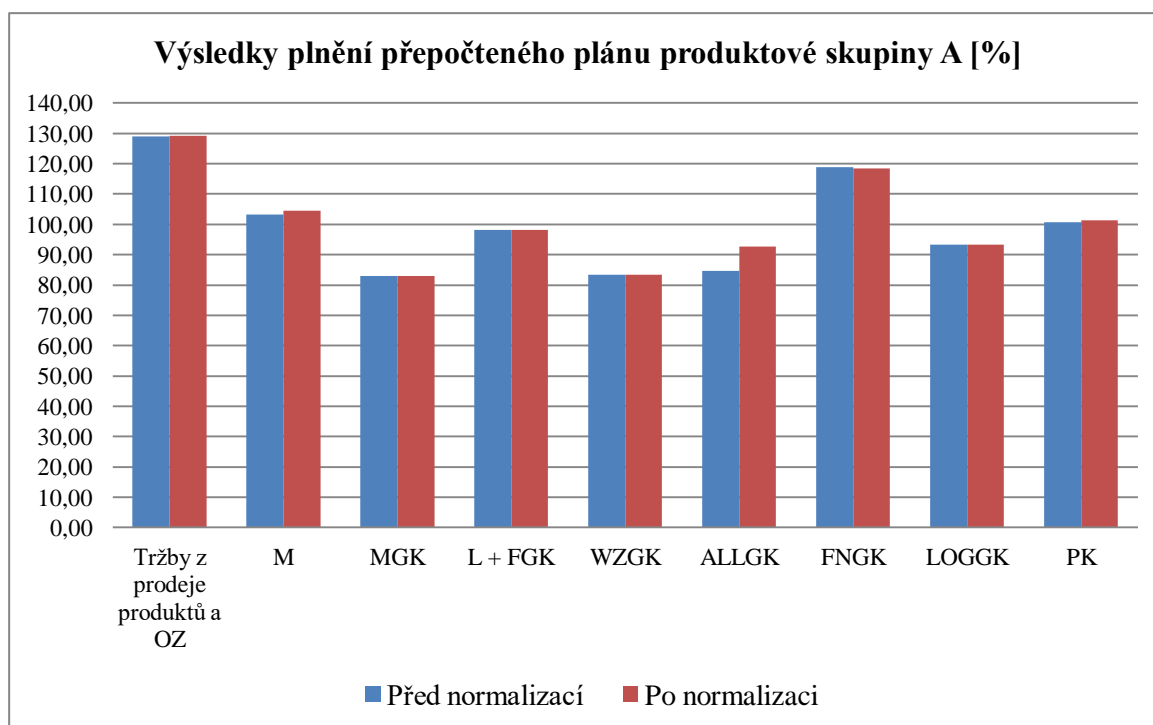
Logistická režie (LOGGK) produktové skupiny A nabyla hodnoty 93,37 % v plnění přepočteného plánu. Nižší hladina logistické režie byla ovlivněna zejména střediskem Expedice, které oproti plánu mělo nižší spotřebu obalového materiálu a také nižší úroveň mzdových nákladů, kde byl původně plánován delegovaný pracovník. Toto představuje kompenzaci za navýšení výrobně-blízké režie (viz výše).

Tab. 7.9: Výsledky produktové skupiny A po normalizaci

Kalkulační složka	Produktová skupina A				
	Variabilní náklady ostatní výroby [%]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost po úpravě FY2019 [Kč]	Přepočet plánu podle plánovaných procent variabilních nákladů [Kč]	Plnění přepočteného plánu [%]
Tržby z prodeje produktů a OZ	x	509 424 260	658 282 221	509 424 260	129,22
M	100,0	195 915 331	264 545 233	253 161 791	104,50
MGK	43,0	25 449 349	23 781 626	28 646 958	83,02
L + FGK	65,9	124 926 186	146 096 276	148 981 947	98,06
WZGK	6,0	15 469 337	13 120 696	15 740 545	83,36
ALLGK	3,0	12 266 744	11 468 663	12 374 274	92,68
FNGK	4,0	39 532 450	47 367 869	39 994 505	118,44
LOGGK	22,0	12 385 602	12 308 166	13 181 798	93,37
<b>PK</b>	<b>x</b>	<b>425 944 999</b>	<b>518 688 529</b>	<b>512 081 818</b>	<b>101,29</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku 7.1 jsou zachyceny výsledky plnění přepočteného plánu u produktové skupiny A. Lze vidět porovnání těchto výsledků před normalizací a po provedení normalizace. Je tedy zřejmé, že vypočtené hodnoty se téměř neliší. Největší rozdíl představuje správní režie (ALLGK).



Obr. 7.1: Porovnání výsledků produktové skupiny A před a po normalizaci

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 7.10 jsou znázorněny výsledky ziskovosti produktové skupiny A po provedené normalizaci. Ziskovost v plánu nabyla hodnoty 9,53 %. Vzhledem k plánované ziskovosti před normalizací došlo ke zvýšení o 2,31 %. Skutečná ziskovost činila 15,29 %, z čehož je patrné, že taktéž došlo k jejímu nárůstu, a to o 1,86 %. Po normalizaci se tržby zvýšily o 148 857 961 Kč a náklady o 96 775 859 Kč, z čehož vyplývá, že došlo ke zvýšení zisku o 52 082 102 Kč a tím i k ziskovosti. Příčinou zvýšení ziskovosti po normalizaci ve srovnání se ziskovostí před normalizací byl nárůst zisku o 537 651 Kč, protože se zvýšily tržby o 652 065 Kč a náklady se zvýšily pouze o 114 414 Kč.

Tab. 7.10: Ziskovost produktové skupiny A po normalizaci

	Produktová skupina A			
	Tržby z prodeje produktů a OZ [Kč]	Úplné vlastní náklady [Kč]	Zisk [Kč]	Ziskovost [%]
<b>Plán FY2019</b>	509 424 260	460 886 333	48 537 927	9,53
<b>Skutečnost FY2019</b>	658 282 221	557 662 192	100 620 029	15,29

Zdroj: vlastní zpracování

### 7.2.6 Výsledky po normalizaci pro produktovou skupinu B

V níže uvedené tabulce 7.11 je zobrazen přehled jednotlivých položek provedené normalizace u produktové skupiny B.

Tab. 7.11: Jednotlivé položky normalizace produktové skupiny B

Normalizace	Produktová skupina B	
	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost FY2019 [Kč]
Vliv kurzu na tržby za výrobky a OZ	0	344 643
Vliv kurzu na materiál a OZ	0	-278 443
Vliv ceny mědi a stříbra	0	0
Změna stavu zásob	0	2 113 694
Kurzové rozdíly na středisku Správa a ACB	0	213 794
Kurzové rozdíly na profitcentru	0	-29 242

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

V tabulce 7.12 je možné vidět, že hodnota plnění přepočteného plánu produktové skupiny B u tržeb z prodeje produktů a obchodního zboží (OZ) dosáhla 100,13 %. V rámci provedení normalizace o vliv měnového kurzu na tržby byla k těmto tržbám přičtena částka 344 643 Kč. Přepočtený plán u kalkulační složky přímý materiál (M) je 90,87 %. Vzhledem k širší sortimentu byl u této složky vyčíslen vliv směnného kurzu v nákupní ceně přímého materiálu, který se projevil ve snížení přímého materiálu o 278 443 Kč. Rovněž byla provedena normalizace, kdy došlo ke zvýšení této položky o 2 113 694 Kč, což představuje úroveň rozpracovaných materiálů, které se taktéž vyskytují na účtech změny stavu nedokončené výroby a výrobků. Zbývající rozdíl byl také označen za tzv. product mix effect, jak tomu bylo i v položce přímý materiál u produktové skupiny A. Opět je důležité vzít v úvahu vliv širokého sortimentu, kdy nelze odhadnout prodej jednotlivých položek při zpracování odbytového plánu. Ve skutečnosti mohou být prodávány i jiné položky, které se vyznačují odlišnou náročností na materiál.

Kalkulační složka materiálová režie (MGK) u produktové skupiny B vykazovala vyšší hladinu plnění, a to 116,50 %. Vyšší úroveň této režijní přírážky byla způsobena především nárůstem alokovaných nákladů na středisku Nákupní logistika. Tyto náklady souvisely

zejména s navýšením nájmu budov (pronájem plochy), ostrahou objektu, údržbou areálu, změnou kartového systému v závodní jídelně, vyšším pojištěním aj.

Hladina složky přímé mzdy a výrobní režie (L + FGK) činí po přepočtu plánu 80,53 %. V této oblasti byl pokles oproti plánovaným hodnotám způsoben hlavně redukcí výrobního času v technologických postupech (realizovaná úsporná opatření). Zároveň došlo ke snížení průměrné výrobní sazby na pracovníka, neboť v předešlých letech docházelo k časté přesčasové práci a dodatečným nočním směnám, za které byli zaměstnanci náležitě oceňováni. Ve fiskálním roce 2019 toto dodatečné pracovní úsilí již nebylo potřebné. Současně se ve snížení strojové sazby projevilo nedočerpání plánovaných strojových odpisů, které byly původně plánovány.

V rámci kalkulační složky nástrojová režie (WZGK) dosahovala hodnota plnění plánu 74,24 %. Tato režijní přírážka byla ovlivněna především nepřesným odhadem odpisů nástrojů a forem, které jsou postupně obnovovány a zařazovány do užívání, a to ve výši cca 750 tis. Kč.

U položky správní režie (ALLGK), jejíž výsledek po přepočtu plánu je 110,77 %, není důležité provést dodatečný rozbor. A to z toho důvodu, že v absolutní hodnotě byla výše odchylky pouze 100 tis. Kč.

Úroveň plnění ve složce výrobně blízké náklady (FNGK) nabyla pouze 82,09 %. Tato odchylka byla způsobena nadsazeným plánováním projektů v oblasti obsluhy výroby a také projektů design to cost, které jsou realizovány na střediscích Zkušebna, Konstrukce výrobků a Podpora výroby. Ve skutečnosti tyto plánované náklady nebyly čerpány.

Plnění přepočteného plánu produktové skupiny B u složky logistická režie (LOGGK) činí 108,97 %. Vyšší úroveň logistické režijní přírážky byla ovlivněna zejména střediskem Skladová logistika. Oproti plánu došlo k přijetí 1 dodatečného pracovníka, který měl za úkol snižování zásob a optimalizaci materiálových toků. Kromě mzdových nákladů došlo také k navýšení nákladů souvisejících s tímto zaměstnancem (IT náklady, HR náklady, obědy apod.). Rovněž na středisku Logistika došlo ke zvýšení stavu pracovníků oproti plánu z důvodů zaškolování. V plánu bylo kalkulováno s 11 zaměstnanci, ve skutečnosti zde bylo zaměstnanců 13.

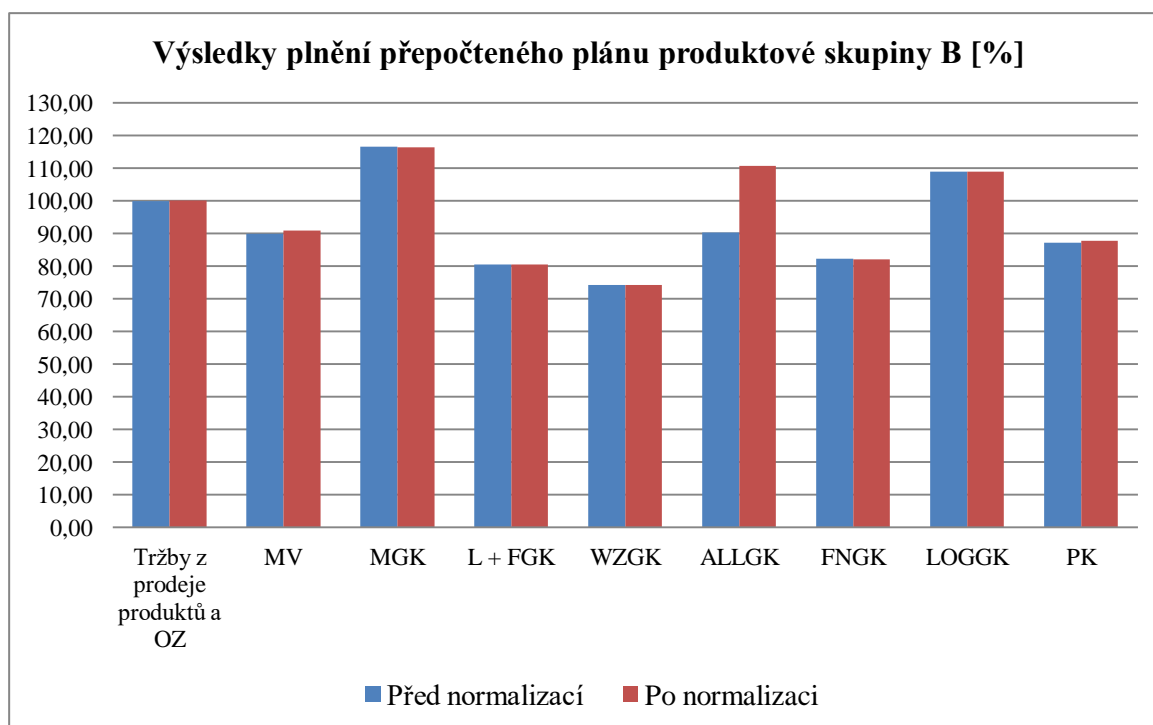


Tab. 7.12: Výsledky produktové skupiny B po normalizaci

Kalkulační složka	Produktová skupina B				
	Variabilní náklady ostatní výroby [%]	Plán FY2019 [Kč]	Skutečnost po úpravě FY2019 [Kč]	Přepočet plánu podle plánovaných procent variabilních nákladů [Kč]	Plnění přepočtenéh o plánu [%]
Tržby z prodeje produktů a OZ	x	272 509 876	272 850 941	272 509 876	100,13
M	100,0	175 714 332	159 863 120	175 942 761	90,86
MGK	43,0	2 719 169	3 169 648	2 720 689	116,50
L+ FGK	65,9	77 980 619	62 853 357	78 047 425	80,53
WZGK	6,0	2 954 907	2 193 785	2 955 137	74,24
ALLGK	3,0	1 048 474	1 161 439	1 048 515	110,77
FNGK	4,0	18 422 104	15 123 266	18 423 062	82,09
LOGGK	22,0	3 337 936	3 638 319	3 338 891	108,97
<b>PK</b>	<b>x</b>	<b>282 177 541</b>	<b>248 002 934</b>	<b>282 476 480</b>	<b>87,80</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na následujícím obrázku 7.2 jsou zobrazeny výsledky plnění přepočteného plánu produktové skupiny B a jejich porovnání před a po provedení normalizace. V rámci této produktové skupiny B byl zaznamenán značný rozdíl opět u kalkulační položky správní režie (ALLGK), jehož příčina byla popsána výše.



Obr. 7.2: Porovnání výsledů produktové skupiny B před a po normalizaci

Zdroj: vlastní zpracování

V následující tabulce 7.13 jsou zachyceny výsledky ziskovosti produktové skupiny B po učiněné normalizaci. Jak je možné vidět v této tabulce, plánovaná ziskovost po normalizaci se nezměnila oproti plánované ziskovosti před normalizací. Ziskovost v plánu tedy představuje ztrátu ve výši 3,53 %. Ve skutečnosti ziskovost dosáhla 9,03 %, přičemž došlo k jejímu snížení o 0,63 % ve srovnání se skutečnou ziskovostí před normalizací. Po provedení normalizace se tržby snížily o 341 065 Kč a náklady se snížily o 33 921 412 Kč, tím došlo k nárůstu zisku oproti plánu o 34 262 477 Kč. Snížení ziskovosti po normalizaci v porovnání s hladinou ziskovosti před normalizací bylo způsobeno poklesem zisku o 1 675 160 Kč, protože se tržby zvýšily pouze o 344 643 Kč a náklady se zvýšily o 2 019 803 Kč.

Tab. 7.13: Ziskovost produktové skupiny B po normalizaci

	Produktová skupina B			
	Tržby z prodeje produktů a OZ [Kč]	Úplné vlastní náklady [Kč]	Zisk [Kč]	Ziskovost [%]

<b>Plán FY2019</b>	272 509 876	282 134 801	-9 624 925	-3,53
<b>Skutečnost FY2019</b>	272 850 941	248 213 389	24 637 552	9,03

Zdroj: vlastní zpracování

### 7.3 Výpočet standardní roční kalkulace a skutečné kalkulace

V této kapitole jsou uvedeny výpočty standardní roční kalkulace (STKJ) a skutečné kalkulace dvou vybraných produktů jako příklad, jak se tyto kalkulace počítají pro jeden výrobek. Nejprve je v tabulce 7.14 znázorněn výpočet roční kalkulace (STKJ) a skutečné kalkulace produktu 1, který byl vybrán z produktové skupiny A. Poté je v tabulce 7.15 zachycen výpočet těchto dvou kalkulací pro produkt 2, který byl vybrán z produktové skupiny B.

Tab. 7.14: Výpočet STKJ a skutečné kalkulace produktu 1 z produktové skupiny A

Kalkulační složka	Produkt 1				
	Režijní přírážka [%]	Plán FY2019 [Kč]	Režijní přírážka [%]	Skutečnost FY2019 [Kč]	Absolutní odchylka [Kč]
M	x	362,75	x	379,07	16,32
Kooperace	x	1,56	x	1,56	0
Vratný odpad	x	-23,39	x	-23,39	0
MGK	12,26	41,8	8,59	30,69	-11,11
L	x	131,43	x	128,93	-2,52
FGK	x	140,95	x	138,27	-2,68
WZGK	4,31	28,23	2,94	19,26	-8,97
<b>HK</b>	<b>x</b>	<b>683,33</b>	<b>x</b>	<b>674,39</b>	<b>-8,94</b>
LOGGK	3,31	22,62	3,29	22,19	-0,43
ALLGK	3,28	22,41	2,80	18,88	-3,53
FNGK	10,57	72,23	12,71	85,71	13,48
<b>PK</b>	<b>x</b>	<b>800,59</b>	<b>x</b>	<b>801,17</b>	<b>0,58</b>
KapKP	0	0	0,84	6,73	6,73
<b>SK-P</b>	<b>x</b>	<b>800,59</b>	<b>x</b>	<b>807,9</b>	<b>7,31</b>
VGK	23,40	187,34	23,41	189,13	1,79
<b>SK</b>	<b>x</b>	<b>987,93</b>	<b>x</b>	<b>997,03</b>	<b>9,10</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

Jak lze vidět v tabulce 7.14, skutečné náklady na produkt 1 jsou vyšší, než bylo v plánu. Plánované náklady na produkt 1 činily 987,93 Kč a jeho skutečné náklady dosahují částky 997,03 Kč. To znamená, že produkt 1 se zdražil o 9,10 Kč. To bylo způsobeno především vyšší cenou materiálu (M), která se zvýšila o 16,32 Kč. Dále se zvýšila výrobně-blízká režie (FNGK) o 13,48 Kč, kapitálová režie (KapKP) se zvýšila o 6,73 Kč a odbytová režie (VGK) o 1,79 Kč.

V rámci produktu 1 se musela započítat také odbytová režie (VGK), protože tento produkt je prodáván pod značkou OEZ. Odbytová režie se vyskytuje pouze u některých skupin produktů, které jsou nabízeny právě pod značkou OEZ. Naopak produkt 2 je prodáván pod Siemens brand, a proto se odbytová režie neobjevuje v jeho kalkulaci.

Tab. 7.15: Výpočet STKJ a skutečné kalkulace produktu 2 z produktové skupiny B

Kalkulační složka	Produkt 2				
	Režijní přírážka [%]	Plán FY2019 [Kč]	Režijní přírážka [%]	Skutečnost FY2019 [Kč]	Absolutní odchylka [Kč]
M	x	32,19	x	29,25	-2,94
Kooperace	x	0,50	x	0,50	0
Vratný odpad	x	0	x	0	0
MGK	1,55	0,51	2,01	0,60	0,09
L	x	15,62	x	12,57	-3,05
FGK	x	4,20	x	3,38	-0,82
WZGK	1,15	0,61	0,98	0,43	-0,18
<b>HK</b>	<b>x</b>	<b>53,63</b>	<b>x</b>	<b>46,73</b>	<b>-6,90</b>
LOGGK	1,29	0,69	0,97	0,45	-0,24
ALLGK	0,40	0,21	0,25	0,12	-0,09
FNGK	7,10	3,81	4,05	1,89	-1,92
<b>PK</b>	<b>x</b>	<b>58,34</b>	<b>x</b>	<b>49,19</b>	<b>-9,15</b>
KapKP	0	0	0,09	0,04	0,04
<b>SK-P</b>	<b>x</b>	<b>58,34</b>	<b>x</b>	<b>49,23</b>	<b>-9,11</b>
VGK	0	0	0	0	0
<b>SK</b>	<b>x</b>	<b>58,34</b>	<b>x</b>	<b>49,23</b>	<b>-9,11</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů OEZ

Z výše uvedené tabulky 7.15 je patrné, že plánované náklady produktu 2 byly vyšší než jeho skutečné náklady. Plánované náklady vykazovaly hodnotu 58,34 Kč. Výše skutečných nákladů na produkt 2 je 49,24 Kč. Došlo tedy ke zlevnění produktu 2 o 9,11 Kč. Ve skutečnosti došlo k redukci cen a režii téměř ve všech složkách kromě materiálové a kapitálové režie. Toto zlevnění bylo vyvoláno zejména snížením ceny materiálu (M) o 2,94 Kč, snížením přímých mezd (L) o 3,05 Kč a výrobně-blízká režie (FNGK) byla zlevněna o 1,92 Kč.



## 8 Zhodnocení výsledků, návrhy a doporučení

Závěrečná kapitola praktické části se zabývá celkovým zhodnocením skutečné nákladovosti a ziskovosti dvou vybraných produktových skupin společnosti OEZ s.r.o. Poté jsou níže uvedeny možné návrhy a doporučení, která vyplývají z provedené ekonomické analýzy společnosti OEZ za hospodářský rok 2019 a která by mohla vést ke zlepšení stávající situace tohoto podniku.

### SWOT analýza

SWOT analýza je poměrně často využívána a představuje metodu hodnocení vnitřních a vnějších faktorů, které ovlivňují úspěšnost firmy. Předmětem SWOT analýzy byla identifikace silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb společnosti OEZ. Díky zpracování této analýzy bylo možné provést souhrnné vyhodnocení provozu společnosti, nalézt nedostatky a nové možnosti rozvoje. Značným problémem je nízká kapacita skladu materiálu. Dříve tento podnik měl k dispozici sklad u externího providera. Poté bylo učiněno rozhodnutí o stavbě nového skladu materiálu s vyšší kapacitou, a to přímo v areálu firmy. Nicméně po krátké době od otevření skladu došlo k nečekanému nárůstu objemu výroby a kapacita nově postaveného skladu není dostačující pro uskladnění veškerého materiálu. Významnou příležitost představuje tzv. Industry 4.0, jehož prvky se vyskytují ve výrobě nových typů produktů a stále mají prostor se rozšiřovat po celém podniku. Hrozby této společnosti nelze ovlivnit téměř žádným způsobem. Příkladem takové hrozby může být její konkurence.

### Produktová skupina A

V rámci analýzy nákladovosti a ziskovosti musela být provedena normalizace z toho důvodu, aby byla zachována konzistence a porovnatelnost získaných výsledků. Po upravení těchto výsledků bylo zjištěno, že plnění přepočteného plánu produktové skupiny A bylo ve všech kalkulačních složkách téměř stoprocentní. Největší odchylka byla zaznamenána u složky výrobně-blízká režie (FNGK), která byla způsobena neočekávanými mzdovými náklady na delegovaného pracovníka. Tyto náklady byly původně plánovány ve složce logistická režie (LOGGK). Poměrně nízká úroveň plnění byla dosažena u materiálové režie (MGK), což zapříčinil pokles nákladů na skladování v externím skladu a snížení mzdových nákladů. Dále složka nástrojová režie (WZGK) vykazuje ve skutečnosti nižší hodnotu, která byla vyvolána zejména nepřesným odhadem výše

odpisů. Kromě toho došlo ke značnému výkyvu v hodnotách u správní režie (ALLGK) před a po normalizaci. Co se týče ziskovosti produktové skupiny A, její výše vzrostla po provedení normalizace v plánu i ve skutečnosti.

Poté byla vypočítána standardní roční kalkulace (STKJ) a skutečná kalkulace produktu 1 vybraného z produktové skupiny A. Výpočtem těchto kalkulačí bylo dosaženo výsledku, že skutečné náklady převýšily plánované náklady. Došlo tedy ke zdražení produktu 1 především kvůli kapitálové režii a vyšší odbytové režii, než bylo v plánu.

### **Produktová skupina B**

Po provedení normalizace výsledků produktové skupiny B bylo zjištěno, že výše plnění přepočteného plánu u kalkulační položky produkční náklady (PK) byla mnohem nižší než 100 %. Důvodem byly nízké hodnoty dosažené v rámci kalkulačních složek přímé mzdy a výrobní režie (L + FGK), nástrojová režie (WZGK) a výrobně-blízká režie (FNGK). Nízká hladina přímé mzdy a výrobní režie byla zapříčiněna především snížením času výroby v technologických postupech. Mimoto se snížily průměrné výrobní sazby na jednoho pracovníka a také snížily strojové sazby, které vedly k nedočerpání plánovaných odpisů strojů. Nástrojová režie u produktové skupiny B byla také způsobena nesprávným odhadem odpisů. Výše kalkulační složky výrobně-blízká režie byla ovlivněna přehnaným plánováním určitých projektů. Taktéž úroveň materiálové režie vykazovala odchylku, která byla vyvolána hlavně nárůstem alokovaných nákladů související s navýšením nájmu budov, ostrahou a údržbou areálu firmy apod. Opět nastal výrazný rozdíl u položky správní režie před a po provedení normalizace. Ziskovost produktové skupiny B se v plánu nezměnila, ale ve skutečnosti se ziskovost snížila na rozdíl od produktové skupiny A.

Také byla spočítána standardní roční kalkulace (STKJ) a skutečná kalkulace produktu 2, který byl vybrán z produktové skupiny B. Na základě provedení výpočtů obou kalkulačí vyplynulo, že plánované náklady byly vyšší, než jaké byly ve skutečnosti. Jednalo se tedy o zlevnění produktu 2, což bylo zapříčiněno nižšími hodnotami zejména kalkulační položky materiál, přímé mzdy a výrobně-blízká režie.



## Návrhy a doporučení

Vzhledem k tomu, že společnost OEZ nemá k dispozici dostatek místa pro uskladnění materiálu, by tato situace mohla být vyřešena buď další výstavbou nového skladu v sídle této společnosti, anebo by si firma mohla opět pronajmout externí sklad.

Návrhem na zlepšení systému kalkulací je osamostatnění kalkulačních odpisů v kalkulačním schématu. V současnosti tato společnost používá kalkulační vzorec, ve kterém jsou odpisy součástí výrobní režie (FGK) a nástrojové režie (WZGK). Za účelem zvýšení transparentnosti by mohly být odpisy (D) zobrazeny v kalkulačním schématu jako samostatná položka. Jelikož v rámci nástrojové režie dochází k nepřesnému odhadu odpisů nástrojů a forem, mohl by tento návrh taktéž přispět k lepšímu stanovování výše těchto odpisů. Ukázka, jak by mohl vypadat navrhovaný kalkulační vzorec po osamostatnění kalkulačních odpisů, je znázorněna na obrázku 8.1.

Přímý materiál (M)

- Vratný odpad

+ Materiálová režie (MGK)

+ Přímé mzdy (L)

+ Nepřímé výrobní náklady (FGK)

+ **Odpisy (D)**

+ Nástrojová režie (WZGK)

---

---

= *Výrobní náklady (HK)*

+ Výrobně-blízká režie (FNGK)

+ Logistická režie (LOGGK)

+ Správní režie (ALLGK)

---

---

= *Produkční náklady (PK)*

+ Kapitálová režie (KapKP)

+ Odbytová režie (VGK)

---

= *Úplné vlastní náklady výkonu (SK)*

+ Zisková přírážka

---

= *Prodejní cena*

Obr. 8.1: Kalkulační schéma po úpravě

Zdroj: vlastní tvorba

Jako další možnost optimalizace kalkulačního systému by společnost mohla použít i tzv. ABC metodu. Pomocí této metody je možné mnohem přesněji a podrobněji přiřazovat skutečné náklady k jednotlivým produktům či produktovým skupinám. Metoda ABC by minimalizovala riziko vzniku nepřesně alokovaných režijních nákladů k rozvrhovým základnám. Tato metoda přiřazuje nepřímé režijní náklady k jednotlivým výkonům podniku na základě konkrétních aktivit. Toho je docíleno tak, že se určí cost drivers (vztahové veličiny), které představují závislost mezi daným aktivitami podniku a náklady, které tyto výkony vyvolaly. Na rozdíl od tradiční metody kalkulace jsou v rámci metody ABC nejprve přiřazeny náklady aktivitám, které jsou poté alokovány přes rozvrhové základny. Cost drivers tedy umožňují výrazně přesnější alokaci nepřímých režijních nákladů na jednotku výkonu.

Toto opatření by vedlo ke značným změnám v současném kalkulačním systému. Musela by se nejdříve provést komplexní analýza k určení veškerých cost drivers v dané společnosti, aby bylo možné použít metodu ABC. Bylo by potřeba, aby se do této analýzy zapojila všechna oddělení, což by bylo velice nákladově a časově náročné. Implementace metody ABC by vyžadovala dlouhodobé a náročné testování, zda by tento způsob alokace nákladů byl efektivní. Bylo by tedy nutné zvážit, zda by zavedení metody ABC stálo za vynaložení s tím souvisejících nákladů a zda by přineslo zlepšení stávajícího kalkulačního systému. Taktéž by se musela zhodnotit případná rizika spojená s implementací této metody.

## Závěr

Kalkulace představují jednu z nejdůležitějších ekonomických oblastí výrobních podnikatelských subjektů. Zároveň jsou základním a klíčovým nástrojem pro efektivní systém řízení nákladů. Používání vhodných kalkulačních metod je podmínkou pro správné rozhodování zejména o způsobu řízení vnitropodnikových výkonů a určování cen vyráběných produktů. Důležitou schopností podniku je co nejpresněji přiřadit náklady jednotlivým výkonům. Rovněž i stanovení náležitého kalkulačního vzorce je podstatným prvkem při sestavování kalkulací. Prostřednictvím kalkulací manažeři získávají potřebné informace týkající se hospodaření společnosti, a to především informace o nákladovosti či ziskovosti prodáváných produktů. Díky kalkulacím je možné sledovat průběh nákladů, spotřebu materiálu a práce. Taktéž slouží ke stanovení prodejních cen jednotlivých produktů a k dosažení požadovaného zisku. Umožňují podniku hodnotit jeho stávající situaci a rozhodovat se efektivněji při řízení nákladů i celého podniku.

Cílem této diplomové práce bylo provést zhodnocení skutečné nákladovosti a ziskovosti vybraných produktů analyzovaného podniku OEZ s.r.o. za fiskální rok 2019 pomocí kalkulace úplných nákladů, zjistit případné problémy a na jejich základě navrhnout vhodná opatření vedoucí ke zlepšení současného stavu této společnosti.

Teoretická část práce se věnovala rešerši literatury týkající se nezbytné teorie nejen z oblasti finančního a manažerského účetnictví, nákladů a kalkulací, ale také zde byl definován produkt a cena. Nejdříve byl charakterizován produkt a jeho životní cyklus. Dále byla uvedena cena a její tvorba. Následně se tato část zabývala vymezením nákladů a jejich členění podle různých hledisek. Poté byly představeny kalkulace, kalkulační systém, kalkulační techniky a metody kalkulací.

V praktické části diplomové práce byla nejprve představena a charakterizována analyzovaná společnost OEZ s.r.o. V rámci charakteristiky tohoto podniku byla zpracována SWOT analýza, která podává komplexní přehled o celkové situaci společnosti. Dále se tato část věnovala analýze a popisu standardního kalkulačního schématu vybraného podniku. Následně byla vypracována analýza nákladovosti a ziskovosti dvou vybraných produktových skupin, k čemuž byla použita absorpční metoda kalkulace, tj. kalkulace úplných nákladů. Byl zde také proveden výpočet standardní a skutečné

kalkulace dvou vybraných produktů. Závěr této práce byl zaměřen na zhodnocení dosavadní situace firmy a byla zde navržena možná opatření, která by mohla přispět k jejímu zlepšení.

Na základě provedené analýzy nákladovosti a ziskovosti vybraných produktových skupin lze konstatovat, že společnost OEZ s.r.o. dbá na správné a přesné sestavení kalkulací nákladů a stanovování cen jednotlivých produktů. V průběhu této analýzy bylo zjištěno, že tento podnik používá ke stanovení nákladů kalkulaci úplných nákladů neboli absorpční metodu kalkulace. Výpočet kalkulace je založen na plánovaných a skutečných nákladech. Tyto náklady vychází z tzv. „Regulativu“, jehož cílem je přesně alokovat přímé a nepřímé náklady k daným produktům či profitcentrům. Celý systém kalkulací nákladů tohoto podniku je zpracován velmi důkladně a detailně, proto během zpracování této analýzy nebyly nalezeny žádné vážné nedostatky.

## Seznam použité literatury

BRAGG, Steven M. 2016. *Cost Accounting Fundamentals: Essential Concepts and Examples*. 5th ed. Centennial: AccountingTools. ISBN 978-1-938910-69-2.

DRURY, Colin. 2018. *Management and cost accounting*. 10th ed. Australia: Cengage Learning. ISBN 978-1-4737-4887-3.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-299-0.

FORET, Miroslav. 2012. *Marketing pro začátečníky*. 3. aktual. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1942-6.

HÁLEK, Vítězslav. 2017. *Management a marketing*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek. ISBN 978-80-270-2439-1.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA. 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-2471-3.

KARLÍČEK, Miroslav. 2018. *Základy marketingu*. 2. přeprac. a rozš. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5869-5.

KOTLER, Philip a Kevin Lane KELLER. 2013. *Marketing management*. 14. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4150-5.

KOVANICOVÁ, Dana. 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktual. vyd. Praha: Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRÁL, Bohumil. 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozš. a aktual. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

LAZAR, Jaromír. 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4133-8.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktual. a rozš. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 2010. 3., rozš. a aktual. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-2759-2.

URBÁNEK, Tomáš. 2010. *Marketing*. Praha: Alfa Nakladatelství. ISBN 978-80-87197-17-2.

## **Internetové zdroje**

OEZ [online]. 2019. [cit. 2019-09-30]. Dostupné z <http://www.oez.cz/>.

## **Ostatní zdroje**

Interní směrnice společnosti OEZ s.r.o.